

# **Постановка на налоговый учет иностранных организаций и их территориально обособленных подразделений: практические проблемы**

**Лапо Сергей Александрович**

7-8 июня 2012 года

Европейско-Азиатский правовой конгресс

Шестая сессия

г. Екатеринбург

# Нормативная база исследуемого вопроса

## ***МЕЖДУНАРОДНЫЙ УРОВЕНЬ***

- Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)
- Соглашения об избежании двойного налогообложения

## ***НАЦИОНАЛЬНЫЙ УРОВЕНЬ***

- Налоговый кодекс Российской Федерации
- Приказ МНС РФ от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124 «Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций»
- Приказ МНС России от 28.06.2003 № БГ-3-09/426 «Об учете иностранных организаций в налоговых органах»
- Приказ Минфина РФ от 30.09.2010 № 117н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения»

## ***СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА***

- Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.04.2004 по делу № А66-6315-03.
- Постановление ФАС ВСО от 28 февраля 2007 г. по делу № А33-13332/06-Ф02-692/07.
- Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 13 декабря 2006 года по делу № А82-2436/2006-14.
- Постановление ФАС ДВО от 18 мая 2009 г. № Ф03-1968/2009.
- Постановление ФАС СКО от 25 мая 2009 г. по делу № А56-39821/2008.
- Постановление ФАС СЗО от 20 января 2003 года по делу № А56-23382/02.

# Понятие организации

Статья 11 НК РФ  
«Организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее - российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации»

К иностранным организациям относятся следующие субъекты:

- созданные по законодательству иностранных государств иностранные юридические лица, компании, иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью;
- созданные в соответствии с международным правом международные организации;
- филиалы и представительства вышеперечисленных субъектов, созданные на территории России.

## Понятие обособленного подразделения

Статья 11 НК РФ

«Обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места».

Понятия «обособленное подразделение» включает любую территориально обособленную структуру организации, в том числе филиалы и представительства.

Признаки обособленного подразделения, которые устанавливает НК РФ: территориальная обособленность, наличие стационарных рабочих мест, срок создания таких рабочих мест должен быть не менее 1 месяца, осуществление деятельности через созданное подразделение.

Обособленные подразделения подразделяются по следующим признакам:

- по наличию статуса филиала (представительства);
- по наличию самостоятельного баланса, расчетного счета;
- по месту нахождения (на территории РФ или за рубежом);
- по «национальности» головной организации: российское, иностранное, международное.

## Понятие постоянного представительства

статья 5 Модельной конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)  
«под постоянным представительством понимается фиксированное место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ведет свою деятельность, включая место управления, филиал, контору, фабрику, завод, шахту, буровую установку, причал или другое место добычи природных ископаемых, строительную площадку, строительный или сборный объект, а также зависимые агенты».

п. 2 статьи 306 НК РФ  
« под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации для целей главы 25 НК РФ понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее - отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации».

# Условия создания постоянного представительства в РФ

- 1) Создание постоянного представительства исключительно для осуществления предпринимательской деятельности;  
статья 2 ГК РФ, под предпринимательской деятельностью понимает «самостоятельная, осуществляемая на свой страх и риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от использования имущества, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке».
- 2) место деятельности должно находиться на территории Российской Федерации;  
Статья 306 НК РФ приводит перечень «мест деятельности»: «филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации». Из них дефиниции «филиал» и «представительство» даны в ст. 55 ГК РФ, а дефиниция «обособленное подразделение» - в п. 2 ст. 11 НК РФ.
- 3) деятельность не должна носить временного характера;  
Признаки и содержание понятия «регулярность деятельности» также отсутствуют в НК РФ.

## Понятие налогового учета

Налоговый учет является одной из форм налогового контроля. В случае с иностранными организациями он напрямую связан с обязанностями иностранной организации как самостоятельного налогоплательщика и налогового агента.

Под налоговым учетом понимается комплекс установленных налоговым законодательством мероприятий, осуществляемых налоговыми органами с целью регистрации всех налогоплательщиков в налоговых органах и аккумуляции сведений о них.

Постановка налогоплательщика на учёт в налоговом органе является составной частью системы налогового контроля. Так как учёт иностранных организаций осуществляется в заявительном порядке, инициатором процедуры учёта является сама организация, исполняющая возложенную на нее законодателем обязанность по подаче заявления в налоговый орган.

# Основания постановки на налоговый учет иностранных организаций

Постановке на учет в налоговых органах Российской Федерации подлежат следующие категории налогоплательщиков:

- иностранные юридические лица, компании, фирмы, иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, а также любые другие организации (включая полные товарищества и личные компании), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств;
- международные организации, созданные на основе международного договора, обладающие международной правосубъектностью и имеющие статус юридического лица, располагающие в Российской Федерации своими постоянными органами, филиалами или представительствами;
- дипломатические и приравненные к ним представительства иностранных государств в РФ.

Существует несколько оснований для постановки иностранных организаций на учет:

- осуществление деятельности на территории РФ через обособленные подразделения;
- осуществление поставки с территории РФ товаров, полученных в результате переработки на территории РФ;
- наличие дипломатического представительства;
- наличие международной организации;
- наличие в России недвижимого имущества;
- наличие в России транспортного средства;
- налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых;
- открытие счета (вклада, депозита) в банке на территории РФ;
- участие в соглашении о разделе продукции в качестве инвестора или оператора.



# Процедура постановки на налоговый учет

Постановка на налоговый учет осуществляется согласно четко регламентированным процедурам. К основным процедурам, связанным с учетом иностранных организаций, относятся:

- 1. Получение от плательщика пакета документов, необходимых для постановки на учет, их проверка, включение информации о налогоплательщике в базу данных и присвоение ему идентификационного номера (ИНН).
- 2. Получение от плательщика информации о внесении изменений в первоначально предоставленный пакет документов и включение информации об изменении документов налогоплательщика в базу данных.
- 3. Получение и включение в базу данных сведений о налогоплательщиках из иных источников.
- 4. Выдача плательщику Свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а также - различных справок, необходимых для осуществления им хозяйственной деятельности.

# Особенности процедуры постановки на учет иностранных организаций

Процедура постановки на учет иностранной организации может осуществляться в заявительном или автоматическом порядке.

Заявительный порядок подразумевает направление в налоговый орган, обязательного пакета документов.

Обычно пакет документов формируется исходя из оснований постановки и состоит из:

- заявление о постановке на учет по соответствующей форме;
- учредительные документы иностранной организации;
- легализованная выписка из торгового реестра или другой аналогичный документ, содержащий информацию об органе, зарегистрировавшем иностранную организацию, её регистрационном номере, дате и месте регистрации;
- справка налогового органа иностранного государства в произвольной форме о регистрации организации в качестве налогоплательщика с указанием кода налогоплательщика (или его аналога);
- решение уполномоченного органа иностранной организации о создании отделения, филиала, представительства на территории Российской Федерации и положение об этом отделении, филиале, представительстве;
- договор (соглашение, контракт), на основании которого иностранная организация осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, в случае отсутствия решения уполномоченного органа иностранной организации о создании отделения, филиала, представительства на территории Российской Федерации;

# Особенности процедуры постановки на учет иностранных организаций

- доверенность о наделении руководителя отделения, филиала, представительства иностранной организации на территории Российской Федерации необходимыми полномочиями;
- документы, подтверждающие аккредитацию отделения иностранной организации на территории Российской Федерации, если такая аккредитация предусмотрена законодательством Российской Федерации.

Документы, предоставляемые в налоговые органы на русском языке или на иностранном языке с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке.

Документы, выданные или удостоверенные компетентными органами иностранных государств, представляются в налоговые органы при наличии легализации указанных документов или проставлении апостиля, если иное не установлено международным договором Российской Федерации.

Особенности постановки на учет иностранных организаций устанавливает Минфин России.

Сейчас такие правила предусмотрены Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения, утвержденными Приказом Минфина России от 30.09.2010 № 117н.

# Судебная практика с участием иностранных организаций

Основной категорией судебных дел с участием иностранных организаций являются дела по возмещению НДС, доначислению налога на прибыль, налога на доходы полученные иностранной организацией, налога на имущество организаций.

Незаконность доначисление налога на доходы полученные иностранной организацией:

- Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 13 декабря 2006 года по делу № А82-2436/2006-14.
- Постановление ФАС ДВО от 18 мая 2009 г. № Ф03-1968/2009.

Незаконность отказа в возмещении НДС подтверждается решениями судов:

- Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.04.2004 по делу № А66-6315-03.
- Постановление ФАС ВСО от 28 февраля 2007 г. по делу № А33-13332/06-Ф02-692/07.

Незаконность доначисления налога на прибыль:

- Постановление ФАС СКО от 25 мая 2009 г. по делу № А56-39821/2008.
- Постановление ФАС СЗО от 20 января 2003 года по делу № А56-23382/02.