

**Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования "Московский государственный институт  
международных отношений (университет) Министерства иностранных  
дел Российской Федерации**

**Факультет Международных Экономических Отношений**

Кафедра Учета, статистики и аудита

**«Ключевые проблемы налогообложения  
иностранных компаний в России»**

Выпускная квалификационная работа бакалавра

Выполнил студент  
Кузовков Андрей Юрьевич

\_\_\_\_\_  
(подпись)

Выпускная работа защищена

\_\_\_\_\_  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20 г.

Научный руководитель

Ст. преподаватель

Пилевина Елена Владимировна

\_\_\_\_\_  
(подпись)

Оценка \_\_\_\_\_

Секретарь ГАК \_\_\_\_\_

Москва, 2016

## **Оглавление**

Введение.....	3
Глава 1. Теоретические основы и нормативно-правовое регулирование налогообложения деятельности иностранных компаний в РФ.....	5
1.1. Формы присутствия иностранных организаций на российском рынке	5
1.2. Нормативно-правовое регулирование налогообложения деятельности иностранных компаний в России .....	8
1.3. Понятие налогового риска.....	27
Глава 2. Налоговые риски, связанные с деятельностью иностранной компании в РФ.....	29
2.1. Риски, связанные с деятельностью без образования постоянного представительства.....	29
2.2. Риски, связанные с деятельностью постоянного представительства .	34
2.3. Проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения .....	38
Глава 3. Особенности налогообложения ТНК в РФ.....	45
3.1. Трансфертное ценообразование.....	45
3.2. Недостаточная капитализация .....	48
3.3. Уплата роялти .....	52
Заключение .....	55
Список использованной литературы.....	57

## Введение

Повышение инвестиционной привлекательности страны – одна из главных целей, которую ставят перед собой российские власти в экономической сфере. Между тем, одним из важнейших факторов, заставляющих инвесторов делать выбор в пользу той или иной страны в качестве объекта для инвестиций, является прозрачность налогового законодательства, предсказуемость объема налоговых отчислений и размер эффективной ставки налога, в первую очередь – корпоративного. Цель данной выпускной квалификационной работы – определить ключевые проблемы налогообложения иностранных компаний в России.

Исходя из этого, выстраивается ряд задач, а именно:

- установить, какие существуют формы присутствия компаний на зарубежном рынке в целом и иностранных компаний на российском рынке в частности, как осуществляется нормативно-правовое регулирование налогообложения иностранных компаний в России, а также дать определение понятию налогового риска, указать способы его оценки и управления;
- определить основные налоговые риски деятельности иностранных компаний в России без образования аффилированного лица, проанализировать данные риски исходя из имеющейся административной и судебной практики;
- понять, какие особенности возникают при налогообложении российских юридических лиц, аффилированных с иностранными материнскими компаниями;
- сделать вывод о проблемах налогообложения иностранных компаний в России в различных организационно-правовых формах.

Актуальность темы данной работы состоит в том, что налоговое законодательство постоянно меняется, в связи с чем постоянно меняются налоговые риски.

Новизна выпускной квалификационной работы заключается в рассмотрении/изучении/исследовании налоговых рисков исходя из последней, актуальной на сегодняшний день административной и судебной практики.

При написании работы использовались законы и законодательные акты РФ в области налогообложения, письма Министерства финансов и Федеральной налоговой службы, постановления арбитражных судов, а также учебные пособия и статьи в области международного налогового планирования.

Структурно выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав и заключения.

# **Глава 1. Теоретические основы и нормативно-правовое регулирование налогообложения деятельности иностранных компаний в РФ**

## **1.1. Формы присутствия иностранных организаций на российском рынке**

Прежде чем перейти к изучению правовых норм, на основании которых осуществляется регулирование налогообложения деятельности иностранных компаний на российском рынке, необходимо определить, какие формы экономического присутствия зарубежных компаний на территории конкретного государства существуют в мировой практике, в частности, иностранных компаний на территории России. Фактически, формы присутствия могут быть самыми разнообразными и различаться в каждом конкретном случае в зависимости как от страновых (таких как инфраструктура, объем рынка, развитость экономических институтов и т.д.), так и внутрифирменных факторов (виды производимых товаров и услуг, сегмент рынка, наукоемкость и ресурсоемкость производства и т.д.). Тем не менее, эти формы можно сгруппировать по объемам осуществляемых инвестиций и степени вовлеченности компании в процесс продажи и производства своих товаров за рубежом на минимальное, ограниченное и полное присутствие.

**Минимальное присутствие** предполагает, что компания делает выбор в пользу минимизации рисков и финансовых вливаний, связанных с выходом и осуществлением деятельности на зарубежном рынке. К таким формам присутствия компаний на зарубежном рынке могут относиться, в частности:

- экспорт товаров и услуг без пересечения национальной границы – при такой форме операций все сделки заключаются в юрисдикции страны, в которой зарегистрирована компания, а все расходы на транспортировку товаров за рубежом берет на себя покупатель. Кроме того, возможен

вариант косвенного экспорта, то есть экспорт товара независимым посредником;

- продажа лицензий и франчайзинг – заключение соглашения, по условиям которого компания будет получать от зарубежного контрагента роялти за пользование технологией или товарного знака, а не торговую прибыль.

Руководствуясь целью минимизации рисков, иностранные компании, выбравшие такую форму присутствия на российском рынке, как правило, предпочитают не создавать на территории России каких-либо организационных подразделений, обязанных платить налоги в соответствии с российским законодательством, то есть стремятся вести деятельность без образования постоянного представительства.

**Ограниченное присутствие** на зарубежном рынке подразумевает готовность компании осуществлять умеренные инвестиции и принимать на себя ограниченные риски. К наиболее распространенным формам внешнеэкономической деятельности такого рода относится прямой экспорт товаров и услуг – экспорт, подразумевающий присутствие продавца на территории страны местонахождения покупателя как в момент продажи, так и впоследствии – для осуществления сервисного обслуживания, претензионной работы и т.д.

В отличие от минимального присутствия, ограниченное присутствие предполагает регулярно осуществляемую на российской территории деятельность, а также наличие постоянно находящихся на территории РФ сотрудников и активов, что, как будет указано далее, приводит к образованию на территории РФ постоянного представительства иностранной организации. В то же время, относительно невысокие объемы продаж и, зачастую, достаточно низкая маржинальность такого рода деятельности часто делают нецелесообразным организацию на территории РФ дочерней компании.

Наконец, **полное присутствие** означает готовность компании нести существенные риски и осуществлять крупные инвестиции, как правило, классифицируемые как прямые зарубежные инвестиции (ПЗИ). Сюда можно отнести такие формы организации внешнеэкономической деятельности, как:

- организация розничной сети и сети обслуживания;
- создание совместного предприятия по продаже и производству продукции или покупка уже существующего;
- создание частичного или полного цикла производства.

Полное присутствие иностранной компании на российском рынке означает существенные объемы продаж, активов, а также числа сотрудников, что делает целесообразным формирование отдельного юридического лица, аффилированного с материнской компанией за рубежом. Как указывает А. И. Погорлецкий, основным достоинством формирования отдельной дочерней компании является обособленность ее активов и операций от материнской компании<sup>1</sup>. При условии сохранения доходов в России, это позволяет избежать двойного налогообложения, что практически невозможно в случае с налогообложением прибыли филиала. В свою очередь, создание иностранной компанией российского юридического лица позволяет характеризовать такую компанию как транснациональную (ТНК).

Вышесказанное не обязательно означает, что конкретная иностранная компания образует в России юридическое лицо: так, вполне возможно, что какая-то компания, открывая в России розничную сеть, захочет действовать через филиал. Выбор в пользу той или иной организационно-правовой формы может зависеть от множества факторов, наиболее важные из которых представлены в таблице 1.

---

<sup>1</sup> Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – с. 131.

## Преимущества и недостатки зарубежных филиалов и дочерних компаний.

<b>Преимущества филиала</b>	<b>Преимущества дочерней компании</b>
Простота, быстрота и дешевизна процедуры создания (регистрации); минимум законодательных и административных требований.	Взаимоотношения во внутрифирменной структуре строятся на контрактной основе, зарубежная материнская компания не отвечает по долгам и обязательствам дочерней.
При перечислении прибыли филиала в пользу головной компании отсутствуют налоги на репатриацию, удерживаемые у источника распределения прибыли.	Свобода маневра в осуществлении финансовых транзакций внутри транснациональной группы; если прибыль не распределяется в пользу материнской компании (не репатрируется) а реинвестируется, то можно избежать налогов на распределение прибыли.
Издержки и убытки фирмы можно переносить на прибыль головной зарубежной компании.	Легче минимизировать налоги в транснациональной группе, если существует большая дифференциация налоговых ставок между различными странами.
Филиал не должен публиковать свою собственную финансовую отчетность.	Иностранные налоги применяются только для зарубежных доходов компании-резидента данной юрисдикции
	Национальные бизнесмены предпочитают иметь дела с отечественной дочерней компанией, а не с иностранным филиалом. «Нематериальные» активы можно амортизировать в налоговых целях

Источник: [84 – с. 132-133]

Таким образом, одним из главных преимуществ создания аффилированного юридического лица в другой стране является возможность налоговой оптимизации путем размывания налоговой базы в стране с более высокими налоговыми ставками.

## **1.2. Нормативно-правовое регулирование налогообложения деятельности иностранных компаний в России**

В данном параграфе будет рассмотрено, как те или иные формы присутствия иностранной компании на российском рынке отражены в налоговом законодательстве. Краеугольным в налогообложении

иностранных компаний является вопрос образования постоянного представительства. Согласно статье 306 Налогового кодекса РФ (далее – НК), постоянное представительство – это филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации. Постоянное представительство считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через данное отделение и прекращает существование с момента прекращения такой деятельности.

Не приводит к образованию постоянного представительства вспомогательная деятельность, в частности (п.3 ст. 306 НК):

- использование складских помещений;
- хранение товаров (до начала их поставки);
- закупка товаров (без перепродажи);
- сбор, обработка и распространение информации, ведение бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы, исследование рынка, если эта деятельность не является основной деятельностью организации;
- подписание контрактов, проводимое в соответствии с детальными инструкциями головного подразделения.

Кроме того, факт владения иностранной компанией имуществом на территории РФ, в том числе долями российских компаний, заключения договора простого товарищества, направления работников на территорию РФ, а также операций по ввозу и вывозу товаров сам по себе не приводит к образованию постоянного представительства (п. 4-8 ст. 306 НК).

Согласно п. 10 ст. 306 НК, иностранная компания рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если она осуществляет поставки с территории РФ. Кроме того, данный пункт вводит понятие

зависимого агента – лица, действующего на территории России от имени иностранной компании, имеющего и регулярно использующего право на заключение или согласование существенных условий контрактов, создающих правовые последствия для этой компании, на основании договорных отношений с ней. В случае если зависимый агент ведет от имени компании деятельность, отвечающую признакам постоянного представительства, то иностранная компания также рассматривается как имеющая постоянное представительство. При этом деятельность иностранной компании через брокера, комиссионера или иное лицо, оказывающее компании услуги в рамках своей обычной деятельности к возникновению постоянного представительства не приводит.

Таким образом, стратегии минимального присутствия иностранной компании на российском рынке соответствует деятельность без образования постоянного представительства, так как она предполагает возможность избежать уплаты в России налога на прибыль (кроме определенных случаев, указываемых ниже), а также не вести бухгалтерский и налоговый учет в соответствии с российским законодательством. Тем не менее, несоответствие деятельности иностранной компании признакам постоянного представительства не означает, что такая компания освобождается от уплаты других налогов: так, иностранная компания является плательщиком налога на добавленную стоимость, причем перечисление налога в бюджет в большинстве случаев будет осуществляться российскими контрагентами иностранной компании, выступающими в качестве налоговых агентов. При этом никакой возможности уменьшить сумму уплачиваемого НДС на сумму предъявленных счетов-фактур или возместить ее, как в случае с прямым импортом, без образования постоянного представительства в целях НДС, Налоговым кодексом не предусматривается.

Согласно ст. 309 НК, некоторые виды доходов, получаемых иностранной компанией, облагаются налогом на прибыль даже несмотря на

отсутствие постоянного представительства компании в России. При этом суммы налога подлежат удержанию у источника дохода и перечислению в бюджет налоговым агентом – российской организацией или иностранной организацией, имеющей в РФ постоянное представительство (ст. 310 НК). Виды доходов и налоговые ставки по ним указаны в *таблице 2*.

Таблица 1.2.

Удержание налога у источника доходов иностранной организации

<b>Вид дохода</b>	<b>Ставка налога на прибыль</b>
Дивиденды	15%
Доходы, возникающие при распределении прибыли и имущества организации, в т.ч. при её ликвидации	20%, но с учетом особенностей ст. 43 НК
Процентный доход по долговым обязательствам	По государственному долгу – от 0% до 15% (п.4 ст. 284 НК)  По корпоративному долгу – 20%
Роялти	20%
Доходы от реализации недвижимости, а также акций (долей) организации, активы которой состоят из недвижимости более чем на 50% и иных форм косвенного владения недвижимостью	20%, при этом сумма дохода может быть уменьшена на сумму расходов на приобретение (ст. 268 и 280 НК)
Доходы от аренды и лизинга	20%

Доходы от международных перевозок	20%
Штрафы и пени по договорам	20%
Иные аналогичные доходы	20%

Источник: составлено автором на основании ст.ст. 43, 268, 280, 284, 309, 310 Налогового кодекса РФ

Налоговая база по указанным видам доходов исчисляется в валюте доходов. Если расходы понесены в иной валюте, нежели доходы, то происходит пересчет по кросс-курсу ЦБ.

Ст. 310 НК устанавливает случаи, когда у налоговых агентов возникает обязанность удержать налог у источника. Такая обязанность возникает при получении иностранной организацией указанных выше доходов (см. табл. 2), за исключением следующих случаев:

- 1) налогообложения дохода по налоговой ставке 0 %;
- 2) уплаты налога постоянным представительством иностранной компании-получателя дохода (при условии письменного уведомления компании-получателя дохода);
- 3) освобождения полученных доходов от налогообложения в соответствии с международными договорами РФ;
- 4) выплаты процентных доходов по государственным ценным бумагам и облигациям российских организаций, выпущенных в соответствии с законодательством иностранных государств;
- 5) возникновения процентных долговых обязательств российской организации в результате размещения облигаций иностранными организациями, при условии, что эти организации постоянно находятся на территории государства, с которым у России заключен международный договор по вопросам налогообложения.

Как видно из приведенных выше положений о постоянных представительствах, ограниченное присутствие иностранной компании на российском рынке, вероятнее всего, приведет к образованию постоянного представительства. Далее будет рассмотрено, какие существуют особенности налогообложения постоянных представительств.

Согласно п.1 и п.2 ст. 307 НК, объектом обложения налогом на прибыль для постоянных представительств иностранных организаций являются доходы от деятельности на территории РФ и владения имуществом на территории РФ, уменьшенные на сумму соответствующих расходов, а также доходы от источников в РФ (см. табл. 2). Налоговая база определяется как денежное выражение объекта налогообложения. Такой метод определения налоговой базы можно назвать прямым.

П. 3 ст. 307 НК устанавливает порядок определения налоговой базы постоянного представительства иностранной компании, ведущего вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц, за которую не предусмотрено вознаграждения. В отличие от вспомогательной деятельности, осуществляемой в интересах других подразделений компании (см. выше), вспомогательная деятельность в интересах третьих лиц подлежит налогообложению, при этом в качестве налоговой базы берется 20% от суммы расходов, понесенных для такой деятельности. Такой метод определения налоговой базы можно назвать косвенным.

Согласно п. 4 ст. 307 НК, наличие у иностранной организации более чем одного отделения, отвечающего признакам постоянного представительства, приводит к образованию постоянных представительств для каждого из таких отделений, при этом налоговый учет ведется по каждому постоянному представительству отдельно. Исключением из этого правила является ситуация, когда такие отделения действуют в рамках единого технологического цикла – в этом случае организация вправе

самостоятельно выбрать, какое отделение будет нести функцию налогоплательщика. П. 5 ст. 307 НК гласит, что постоянное представительство иностранной организации имеет право переносить убытки на будущее и уменьшать сумму доходов от реализации ценных бумаг на сумму расходов на их приобретение в общем порядке, в соответствии со ст. 280 и ст. 283 НК.

Все доходы постоянного представительства иностранной организации облагаются налогом по ставке 20%, кроме доходов у источников в РФ, ставки по которым соответствуют значениям, указанным в таблице 2 (см. выше) (п. 6 ст. 307 НК). При этом если налог с указанных доходов был удержан российским контрагентом иностранной организации, сумма уплачиваемого налога уменьшается на сумму удерживаемого, а если удержанная сумма налога превышает сумму уплачиваемого, то производится возврат или зачет в счет будущих налоговых платежей (п. 7 ст. 307 НК).

Подача налоговой декларации и уплата налога (в том числе авансовых платежей) осуществляется постоянным представительством в общем порядке в соответствии со ст.ст. 286, 287, 289 НК. При прекращении деятельности постоянного представительства иностранной компании налоговая декларация предоставляется в течение месяца со дня прекращения деятельности (п. 8 ст. 307 НК).

В соответствии с пунктом 9 ст. 307 НК, распределение доходов и расходов постоянного представительства, подлежащих налогообложению на территории РФ, производится с учетом выполняемых в России функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков.

Ст. 308 НК регламентирует налогообложение постоянных представительств иностранных организаций при осуществлении деятельности на строительной площадке. Такая деятельность приводит к

образованию постоянного представительства иностранной организации-подрядчика с момента начала работ или подписания акта о передаче площади подрядчику; датой окончания деятельности постоянного представительства в данном случае признается момент подписания акта приема-передачи построенного объекта или полного завершения всех работ на строительной площадке (на связанных с ней объектах). Если подрядчик привлекает субподрядчика – иностранную организацию, то и генеральный подрядчик, и субподрядчик считаются имеющими постоянное представительство на стройплощадке, если общее время работ, осуществляемых субподрядчиком, составляет не менее 30 календарных дней.

Уплата налога от источников в РФ может регулироваться международными договорами, а именно Соглашениями (Договорами) об избежании двойного налогообложения. Далее будут рассмотрены ключевые положения типового соглашения об избежании двойного налогообложения<sup>2</sup>:

- Соглашение об избежании двойного налогообложения применяется в отношении лиц, являющихся налоговыми резидентами<sup>3</sup> как минимум одной из договаривающихся стран (ст. 1), и касается налогов, указанных в соглашении (при этом всегда включены налог на прибыль организаций и на доходы физических лиц);
- Соглашение устанавливает критерии определения налогового статуса налогоплательщика (ст. 4) – в спорных случаях юридическое лицо может быть признано резидентом той страны, где проводятся заседания совета директоров, или из которого обычно осуществляется руководящее управление, или где главные (руководящие) должностные

---

<sup>2</sup> Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество"

<sup>3</sup> Налоговый резидент – физическое или юридическое лицо, постоянно пребывающее или зарегистрированное на территории страны своего резидентства

лица осуществляют свою деятельность, или где ведется бухгалтерский учет и хранятся архивы, однако это определяется при проведении взаимосогласительной процедуры;

- доходы от недвижимого имущества облагаются налогом в стране-источнике таких доходов (ст. 6);
- прибыль от предпринимательской деятельности облагается налогом только в стране резидентства компании, если компания не действует через постоянное представительство (п. 1 ст. 7);
- прибыль постоянного представительства облагается налогом в стране, в которой действует постоянное представительство, при этом к прибыли постоянного представительства относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы действовало самостоятельно (п. 2 ст. 7);
- при определении прибыли постоянного представительства разрешаются вычеты расходов, понесенных для целей постоянного представительства, включая понесенные таким образом управленческие и общеадминистративные расходы (п. 3 ст. 7);
- дивиденды могут облагаться налогом в стране, где выплачиваются дивиденды, но сумма налога не должна превышать 10% от суммы дивидендов при выплате акционерам, владеющим более 25% капитала компании, если это доля не менее 100 000 евро, и не более 15% от суммы дивидендов во всех остальных случаях (ст. 10);
- проценты в общем случае также могут облагаться налогом в стране-источнике, но сумма налога не должна превышать 10% от суммы процентов (ст. 11); аналогичное ограничение установлено для налогообложения доходов от авторских прав и лицензий (роялти) (ст. 12)
- доходы от отчуждения имущества облагаются налогом в стране нахождения такого имущества (ст. 13);

- суммы налога по одному и тому же доходу, уплаченные в одном государстве, подлежат вычету из сумм налога, подлежащих уплате в другом государстве, но сумма вычитаемого налога не может превышать сумму налога, подлежащую уплате (ст. 23);
- налоговые органы стран-участниц соглашения гарантируют недискриминационный характер налогообложения (ст. 24), соглашаются обмениваться информацией (ст. 26) и содействовать друг другу во взыскании налогов (ст. 27);
- налоговые органы могут отказать компании в предоставлении гарантированных соглашением льгот, если их предоставление приведет к злоупотреблению соглашением, в частности, если более 50% капитала юридического лица, зарегистрированного в одной из стран-участниц соглашения, принадлежит лицам, не являющимися резидентами этой страны (ст. 29).

Вышеизложенные положения нашли свое отражение в Налоговом кодексе РФ – в статьях 311 и 312. Согласно ст. 311 НК, доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, учитываются при определении налоговой базы в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в РФ, так и за ее пределами. При этом суммы налога, уплаченные за рубежом, засчитываются при уплате налога в РФ, при условии, что эта сумма не превышает сумму налога, подлежащую оплате в РФ. Для зачета налога налогоплательщик обязан представить документы об уплате налога за рубежом: в случае, если оплата производится самостоятельно, документ должен быть заверен соответствующим налоговым органом, а если налоговым агентом, то подтвержден данным налоговым агентом.

В соответствии со ст. 312 НК, для реализации своего права на льготу, гарантированную соглашением об избежании двойного налогообложения, иностранная организация должна предоставить налоговому агенту,

выплачивающему доход, подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение (является налоговым резидентом) в государстве, с которым РФ заключила такое соглашение. Данное подтверждение должно быть заверено налоговым органом этого государства и переведено на русский язык. Помимо этого, налоговый агент, выплачивающий доход, вправе запросить у иностранной организации подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода, то есть является лицом, которое фактически получает выгоду от выплачиваемого дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу (данный статус может быть определен с помощью функционального анализа). Если же налоговый агент удержал налог без учета соглашения, иностранная компания вправе обратиться за возмещением налога в налоговый орган по месту пребывания налогового агента.

Как уже отмечалось выше, иностранные компании, сделавшие выбор в пользу полного присутствия на российском рынке, как правило, создают в России дочернее или аффилированное юридическое лицо. Далее будет рассмотрено, как понятие аффилированности отражается в налоговом законодательстве.

Аффилированность в российском налоговом праве отражается в понятии «взаимозависимые лица»: согласно ст. 20 НК, взаимозависимыми могут быть признаны юридические лица, если одна организация прямо или косвенно участвует в капитале другой организации, и суммарная доля этого участия составляет 20%. Доля косвенного участия определяется путем произведения долей прямого участия вдоль цепи компаний, через которую осуществляется такое косвенное участие (*рисунок 1*). При этом юридические лица могут быть признаны судом взаимозависимыми и по другим основаниям, если отношения между ними могут оказать влияние на результаты сделок.

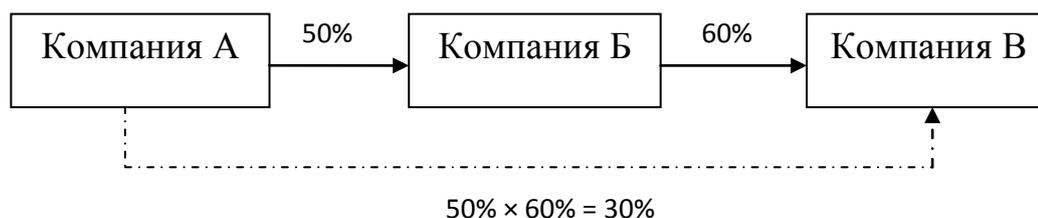


Рисунок 1. Схема определения доли косвенного участия.

Признание юридических лиц взаимозависимыми имеет для них ряд налоговых последствий: так, согласно ст. 40 НК, налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

Указанные выше положения о взаимозависимых лицах конкретизируются разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» Налогового кодекса (ст.ст. 105.1 – 105.25).

Как следует из ст. 105.1, ключевым для признания взаимозависимости является возможность одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. Так, организации признаются взаимозависимыми в следующих случаях:

- доля прямого или косвенного участия одной из них в капитале другой превышает 25%;
- одно физическое лицо (его ближайшие родственники) имеет долю участия более 25% в обеих организациях;
- единоличный руководитель или более 50% совета директоров в обеих организациях были назначены одним лицом;

- единоличный руководитель или более 50% совета директоров составляют одни и те же физические лица (их ближайшие родственники).

Помимо перечисленных выше случаев, организации могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда при наличии признаков взаимозависимости.

Следует отметить, что сама по себе аффилированность не несет для налогоплательщика никаких последствий. Налоговые последствия могут возникать при заключении сделок между аффилированными лицами, поскольку условия (в частности, цена) таких сделок может существенно отличаться от рыночных условий. В случае с ТНК ценовые условия сделок между юридическими лицами, входящими в эти ТНК, принято называть трансфертным ценообразованием<sup>4</sup>. Далее будет рассмотрено, как правила трансфертного ценообразования отражаются в НК РФ.

Ключевым понятием трансфертного ценообразования в российском налоговом законодательстве является контролируемая сделка. Согласно ст. 105.14 НК, сделки между взаимозависимыми лицами считаются контролируемыми при выполнении любого из следующих условий:

1. Сумма доходов по сделкам превышает 1 миллиард рублей;
2. Сумма доходов по сделкам превышает 100 миллионов рублей, при этом одна из сторон сделки применяет специальные налоговые режимы – систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, а другая – нет;
3. Сумма доходов по сделкам превышает 60 миллионов рублей, при этом:

---

<sup>4</sup>Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – с. 168.

- сделки относятся к внешней торговле биржевыми товарами (нефть и нефтепродукты, черные, цветные и драгоценные металлы, а также драгоценные камни);
- одна из сторон сделки зарегистрирована в офшорной зоне или сделка относится к постоянному представительству организации, образованному в офшорной зоне;
- одна из сторон сделки является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых или участвует в добыче углеводородного сырья на новом месторождении на морском шельфе, а другая – нет;
- одна из сторон сделки освобождена от уплаты налога на прибыль организаций или применяет пониженную ставку налога, а другая – нет.

При этом сделки в области внешней торговли биржевыми товарами и с организациями-резидентами офшорных зон приравниваются к взаимозависимым, даже если нет признаков взаимозависимости, установленных ст. 105.1 НК.

Даже при выполнении вышеперечисленных условий, не признаются контролируемыми сделки:

- сторонами которых являются члены одной консолидированной группы налогоплательщиков (кроме сделок с предметами налогообложения налога на добычу полезных ископаемых);
- стороны которых зарегистрированы в одном регионе РФ, не имеют представительств в других регионах или за пределами РФ, а также не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль (только в отношении сделок, которые признавались бы контролируемыми при превышении лимита в 1 миллиард рублей);

- межбанковские кредиты со сроком до 7 дней.

Кроме того, сделка может быть признана контролируемой судом, если будут основания полагать, что указанная сделка была частью однородных сделок, которые в совокупности с указанной отвечают критериям контролируемой сделки.

Согласно ст. 105.15 НК, налоговый орган вправе потребовать от налогоплательщика документацию о контролируемой сделке. Данная документация должна включать:

- 1) информацию о контролируемой сделке (перечень лиц с указанием их резидентства, описание сделки, ее условий, включая методику ценообразования, условия и сроки платежей по сделке и прочую информацию);
- 2) функциональный анализ (будет рассмотрен ниже);
- 3) сведения о способе ценообразования (обоснование причин выбора метода, источники информации, расчет интервала рыночных цен или рентабельности, сумма полученной прибыли в результате сделки, сведения об экономической выгоде в результате предоставления прав пользования интеллектуальной собственностью и другую значимую для выбранного метода информацию);
- 4) иную информацию, подтверждающую сопоставимость сделок с учетом корректировок.

Как следует из приведенных выше положений, для подготовки документации необходимо провести функциональный анализ и выбрать метод, в соответствии с которым будет определяться стоимость в целях налогообложения.

Функциональный анализ проводится для выявления сопоставимых сделок. Согласно ст. 105.5 НК, сопоставимой признается сделка, совершаемая в одинаковых коммерческих (финансовых) условиях с анализируемой (в данном случае – контролируемой), между лицами, не являющимися взаимозависимыми. При этом для признания сделок сопоставимыми необходимо проанализировать существенные условия сделок, а именно:

- характеристики товаров (работ, услуг), являющихся предметами сделок;
- функции, активы и риски, которые принимает на себя каждая из сторон сделки (функциональный анализ);
- условия договоров между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- характеристики рынков соответствующих товаров (работ, услуг);
- рыночную стратегию сторон сделки.

Условия, оказывающие существенное влияние на цену сделок, конкретизированы в п. 5 – 10 ст. 105.5 НК.

Если по результатам функционального анализа были выявлены сопоставимые сделки, для расчета корректной трансфертной цены необходимо использовать метод сопоставимых рыночных цен (п.3 ст. 105.7 НК). Данный метод основывается на построении интервала рыночных цен для сопоставимых сделок в соответствии с правилами, установленными ст. 105.9 НК. Если цена контролируемой сделки входит в данный интервал, такая цена признается рыночной; в противном случае, для целей налогообложения применяется ближайшее значение цены, входящей в интервал. Следует отметить, что данное положение содержит оговорку: применение минимального или максимального значения интервала

допустимо только при условии, что это не приведет к уменьшению сумм налога, подлежащего к уплате в бюджет РФ (п.7 ст. 105.9).

Согласно ст. 105.7 НК, в случае если сопоставимых сделок в ходе функционального анализа выявлено не было, может быть использован один из альтернативных методов или их комбинация:

- метод цены последующей реализации (ст. 105.10 НК);
- затратный метод (ст. 105.11 НК);
- метод сопоставимой рентабельности (ст. 105.12 НК);
- метод распределения прибыли (ст. 105.13 НК).

При выборе одного из альтернативных методов должны учитываться полнота и достоверность исходных данных, а также обоснованность корректировок, осуществляемых в целях обеспечения сопоставимости анализируемой сделки и сопоставляемых сделок (п.6 ст. 105.7).

В случае если финансовые (коммерческие) условия сделок между взаимозависимыми лицами отличаются от условий сопоставимых сделок, то любые доходы, которые могли бы быть получены одной из сторон контролируемой сделки, но не были получены вследствие взаимозависимости сторон, учитываются для целей налогообложения у этого лица (п.1 ст. 105.3 НК).

Согласно ст. 105.16 НК, налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган по месту учета уведомление о контролируемых сделках. Налоговый орган по месту учета при получении уведомления или выявления сделок, попадающих под определение контролируемых, обязан уведомить федеральный налоговый орган.

Статья 105.17 регламентирует порядок налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами. Налоговый контроль осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по

контролю и надзору в области налогов и сборов (далее – федеральный налоговый орган) в форме проверки, проводимой на основании уведомления о контролируемой сделке (как от налогоплательщика, так и от налоговых органов). В ходе проверки контролируемой сделки налоговый орган вправе проверить правильность исчисления налога в соответствии с методом, примененным налогоплательщиком, если не будет доказано, что налогоплательщик применил данный метод неправомерно; в противном случае может быть использован другой метод из числа перечисленных выше.

Другой особенностью, с которой сталкиваются ТНК, ведущие деятельность через аффилированные лица в России – правила так называемой «недостаточной», или «необоснованной» капитализации (от английского “thin capitalization”). Как указывает А. И. Погорлецкий, под этим термином понимается завышение величины кредиторской задолженности по отношению к собственному капиталу, при котором кредиты получены от аффилированных зарубежных компаний. При этом проценты, выплачиваемые по такому кредиту, вычитаются из налогооблагаемой базы и сокращают налоговое бремя фирмы. По этой причине, многие развитые страны вводят в налоговое законодательство ограничительные положения, устанавливается предел допустимого соотношения собственного и заемного капитала, позволяющие переквалифицировать процентные платежи в дивиденды, для которых не будут применяться вычеты из налогооблагаемой прибыли компании.<sup>5</sup>

Несмотря на отсутствие в НК термина «недостаточная капитализация», указанные выше ограничения, принятые в мировой практике, содержатся в ст. 269 НК. Согласно указанной статье, проценты по долговым обязательствам любого рода перед иностранными взаимозависимыми лицами («контролируемая задолженность») подлежат переквалификации в

---

<sup>5</sup> Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – с. 214-216

дивиденды, в случае если сумма таких обязательств превышает сумму собственного капитала организации более чем в 3 раза в общем случае и в 12,5 раз – в случае с банками, а также организациями, занимающимся исключительно лизинговой деятельностью. При этом сумма процентов, которая может быть учтена в качестве расходов по налогу на прибыль, подсчитывается путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода. Данный коэффициент рассчитывается по формуле (1.1):

$$K = \frac{KЗ}{СК \times КД \times КВД}, \quad (1.1)$$

где:

К – коэффициент капитализации;

КЗ – объем контролируемой задолженности;

СК – размер собственного капитала;

КД – контролируемая доля (доля аффилированного лица в уставном или складочном капитале);

КВД – установленный для данного вида деятельности коэффициент (например, 12,5 для банков и лизинговых компаний).

Под собственным капиталом понимается разница между активами и обязательствами компании, кроме обязательств по налогам и сборам; если собственный капитал ввиду различных причин составляет отрицательную величину, при расчете коэффициента капитализации он принимается как равный нулю. Под контролируемой понимается задолженность перед аффилированной компанией, доля участия которой в уставном (складочном) капитале превышает 20%, а также в случае если такая организация выступает поручителем по долгу.

Суммы процентов, переквалифицированных в дивиденды, не только не подлежат учету как расход в целях налога на прибыль, но и подлежат обложению налогом у источника доходов в соответствии со ст. 309 НК (см. выше).

### **1.3. Понятие налогового риска**

Прежде чем перейти к следующей главе, необходимо ввести понятие налогового риска, а также рассмотреть способы оценки и управления налоговыми рисками.

Налоговое регулирование имеет большое значение для компаний при выборе страны, в которую следует направить инвестиции и вести хозяйственную деятельность. Неясность законодательства в вопросах исчисления налогов ведет к появлению налоговых рисков, которые включают в себя не только невозможность точного определения суммы налога, но и размера штрафных санкций за несвоевременную его уплату в бюджет, что существенно увеличивает размер эффективной налоговой ставки и негативно сказывается на инвестиционной привлекательности страны.

Оценка налоговых рисков по налогу на прибыль организаций включает в себя сумму риска, которую можно рассчитать по формуле (1.2):

$$P = НБ \times 0,24 , \quad (1.2)$$

где:

P – сумма риска;

НБ – объем неучтенных в целях налога на прибыль доходов или учтенных расходов, правомерность способа отражения которых может быть оспорена налоговым органом.

Коэффициент 0,24 включает в себя сумму налога и возможного начисления штрафа, однако не включает пени, так как их учет невозможен в

использовании при оценке риска безотносительно конкретной даты его возникновения, хотя фактически в сумму риска следует включать и их.

Помимо суммы, оценка риска включает в себя его существенность и уровень. Существенность риска выявляется путем соотношения суммы риска с определенным пороговым значением, устанавливаемым, как правило, в соответствии с профессиональным суждением руководства компании или налоговым специалистом. Уровень риска характеризует вероятность наступления обязательства по уплате суммы риска в бюджет и варьируется от случая к случаю. Для определения уровня риска необходимо установить, есть ли в действиях налогоплательщика прямое противоречие Налоговому кодексу, а также провести исследование судебной (постановления судов надзорной, кассационной и апелляционной инстанций) и административной (письма Министерства финансов и Федеральной налоговой службы) практики.

Многочисленность и разнообразие налоговых рисков ставит перед иностранными компаниями вопрос о возможности управления ими путем снижения суммы или уровня риска. Здесь можно выделить несколько способов. Во-первых, следует отметить значимость мер, направленных на предотвращение возникновения налоговых рисков, в частности, тщательный подход к разработке налоговой политики и документированию транзакций, а также регулярное отслеживание изменений в законодательстве, административной и судебной практике. Во-вторых, под выявленные налоговые риски, в зависимости от их существенности и уровня, целесообразно создавать резерв: так, аудиторские компании в ходе налогового аудита часто рекомендуют создавать для высоких существенных рисков резерв в размере до 100% от суммы риска. В-третьих, при наличии высоких рисков, переходящих из года в год, для уменьшения суммы риска на величину штрафов и пеней может быть использован такой инструмент, как создание переплаты по налогам.

## **Глава 2. Налоговые риски, связанные с деятельностью иностранной компании в РФ**

В данной главе будут рассмотрены основные налоговые риски, связанные с деятельностью иностранной компании в России как через постоянное представительство, так и без образования такового.

### **2.1. Риски, связанные с деятельностью без образования постоянного представительства**

Как было указано в Главе I, иностранная компания может осуществлять в России деятельность без образования постоянного представительства, если эта деятельность не является предпринимательской и не ведется в интересах третьих лиц. При этом ряд доходов все равно будет облагаться налогом на прибыль, который будет удерживаться у источника налоговыми агентами. Одним из налоговых рисков, связанных с деятельностью без образования постоянного представительства, таким образом, становится неудержание или, наоборот, удержание излишней суммы налога у источника налоговым агентом.

Неудержание налога у источника налоговым агентом создает риск, в первую очередь, для самого налогового агента. Налоговые органы в прошлом неоднократно обязывали налоговых агентов уплатить суммы неудержанного у иностранной организации налога вместе с соответствующими штрафами и пенями. Тем не менее, суды чаще всего вставали на сторону налогоплательщика. Так, Высший арбитражный суд (далее – ВАС) в своем постановлении от 6 апреля 2010 г. N 14977/09 указывает, что предложение уплатить налог налоговому агенту, не удержавшего его у иностранной организации, неправомерно, допустимо лишь удержание штрафа и пеней. С другой стороны, в п. 2 постановления Пленума ВАС от 30 июля 2013 года N57 значится, что, несмотря на общую недопустимость взыскания неудержанных сумм налога у налогового агента, в случаях, когда взыскание

налога у налогоплательщика-иностранного лица невозможно ввиду отсутствия учета данного лица в российских налоговых органах, с налогового агента могут быть взысканы не только штрафы и пени, но и налог. Вопрос ответственности самой иностранной компании в данном случае остается открытым: в теории, в случае признания постоянного представительства, компания должна будет исполнить обязательство по уплате налога, а в случае взыскания налога у налогового агента, последний получает право требования к иностранной компании; тем не менее, судебная или административная практика подобного рода отсутствует.

Другим спорным вопросом в данном случае является вопрос необходимости удержания сумм налога у источника. Налоговые органы по результатам налоговых проверок часто указывают на необходимость удержать налог у источника доходов, не указанного в п.п. 1 – 9 п. 1 ст. 309 НК, на основании аналогичности дохода иностранной организации перечисленным видам (то есть в соответствии с п.п. 10 того же пункта). В данном вопросе суды, как правило, занимают позицию налогового агента. Так, согласно позиции, указанной в постановлении Президиума ВАС от 08.07.2008 N 3770/08 по делу N А57-13122/06-10-28, доходы иностранной компании, не имеющей постоянного представительства в РФ, от предпринимательской деятельности объектом налогообложения не являются<sup>6</sup>. Еще одним примером подобного рода может служить определение Верховного суда РФ от 18 марта 2016 г. по делу N 305-КГ15-14263, в котором суд признал неправомерным взыскание с налогового агента налога, пеней и штрафов с сумм процентов по контролируемой задолженности, переключенных в дивиденды в соответствии с правилом «недостаточной капитализации», ввиду того, что обязанность налогового агента удержать налог в данном случае не предусмотрена НК.

---

<sup>6</sup> См. также: Постановление Арбитражного суда дальневосточного округа от 30.09.2015 N Ф03-4007/2015

Возможность возмещения излишне удержанных налоговым агентом сумм налога тесно связана с вопросами применения соглашений об избежании двойного налогообложения. В качестве примера можно привести Решение ФНС России от 18.03.2014<sup>7</sup>. Как следует из текста решения, обращаясь в налоговую инспекцию по месту регистрации налогового агента, иностранная организация должна подтвердить право на использование льготы, предусмотренной соглашением об избежании двойного налогообложения, в частности, документами, подтверждающими право иностранной организации на доход, налоговое резидентство в стране, с которым Россия заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, а также факт удержания указанной суммы налоговым агентом. Данный вывод подтверждается также и судебной практикой<sup>8</sup>.

Вторая группа рисков деятельности иностранной компании без образования постоянного представительства – риски, связанные с образованием иностранной компанией постоянного представительства на территории РФ. Выделяют два подобных риска: во-первых, риск оспаривания неналогового статуса филиала компании, ведущего вспомогательную деятельность, и, во-вторых, риск признания российского контрагента иностранной компании зависимым агентом.

Риск оспаривания неналогового статуса постоянного представительства возникает, если иностранная компания имеет в России филиал, который, по мнению компании, ведет деятельность вспомогательного характера. На уровень риска влияет несколько факторов. Во-первых, он существенно возрастает, если деятельность представительства в РФ является частью основной деятельности организации: к мнению о возникновении постоянного представительства в данном случае приходит и

---

<sup>7</sup> <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=RGSS;n=16575>

<sup>8</sup> См. например: постановление Президиума ВАС от 20.09.2011 N 5317/11 по делу N А40-46934/10-13-255, Арбитражного суда центрального округа от 10.09.2015 года N Ф10-2673/2015

Министерство финансов<sup>9</sup>, и арбитражные суды. Наиболее показательным здесь является дело компании «Bloomberg» (N А40-94391/10-142-134), российский филиал которой, как и другие филиалы компании по всему миру, осуществлял деятельность по сбору новостной информации и подготовке проектов новостных и аналитических статей. Суд установил, что российский филиал компании не только собирал информацию, но и подготавливал аналитические материалы для дальнейшей продажи клиентам через головной офис, и признал законным решение налогового органа начислить налог на прибыль, штраф и пени исходя из имевшейся информации об объемах реализации и расходов<sup>10</sup>.

Во-вторых, при оценке уровня риска имеет значение регулярность деятельности представительства. В Постановлении от 2 августа 2012 г. по делу N А40-58575/11-129-248 Федеральный арбитражный суд московского округа указал, что представительство иностранной компании (Медас Трейдинг АГ) регулярно заключало и исполняло договора купли-продажи, при этом директор представительства лично согласовывал условия договоров, и на основании этого признал законными доводы налогового органа о наличии у данной иностранной компании постоянного представительства.

В-третьих, уровень риска повышается, если во вспомогательной деятельности, осуществляемой постоянным представительством, в интересах головного офиса иностранной компании, также могут быть заинтересованы третьи лица, причем интерес третьих лиц являлся предметом сразу нескольких судебных разбирательств с противоположным исходом. Так, в деле «Астеллас Фарма Юроп Б.В.» суд занял позицию налогового органа, указав, что в деятельности по регистрации лекарственных препаратов заинтересованы третьи лица – покупатели продукции, так как согласно

---

<sup>9</sup> Письмо Министерства финансов от 20 января 2014 г. N 03-08-05/1418

<sup>10</sup> Постановление Арбитражного суда г. Москвы от 17 декабря 2010 г. по делу N А40-94391/10-142-134

условиям договоров право собственности на товары переходило еще до пересечения ими границы<sup>11</sup>. В схожей ситуации с делом иностранной организации «Берлин-Хеми/Менарини Фарма ГмбХ», московское представительство которой вело маркетинговую и рекламную деятельность в интересах головного офиса, а также занималось регистрацией лекарственных препаратов, суд занял позицию налогоплательщика, указывая, что головной офис компании не теряет интереса к указанной продукции после пересечения границы.<sup>12</sup>

Риск признания российского контрагента иностранной компании зависимым агентом возникает, если контрагент действует и заключает контракты от имени иностранной организации. Уровень риска характеризуется:

- полномочиями контрагента – например, уровень риска значительно возрастает, если контрагент наделен правом согласовывать существенные условия контрактов, и, напротив, уменьшается, если такие полномочия носят чисто технический характер<sup>13</sup>;
- содержанием контрактов – уровень риска возрастает, если контракты связаны с операциями, составляющими основную деятельность иностранной организации<sup>14</sup>,
- степенью контроля над действиями контрагента со стороны иностранной компании<sup>15</sup> – чем менее самостоятельна компания в операционных вопросах, тем выше уровень риска.

---

<sup>11</sup> Постановление АС МО от 6 февраля 2015 г. по делу N А40-155695/12

<sup>12</sup> Постановление ФАС МО от 17 декабря 2013 г. по делу N А40-157543/12

<sup>13</sup> Постановления ФАС МО от 2 августа 2012 г. по делу N А40-58575/11-129-248 и ФАС МО от 14 декабря 2010 г. N КА-А40/15642-10

<sup>14</sup> Постановление ФАС ДВ от 17 декабря 2013 г. N Ф03-6191/2013, Письмо Министерства финансов от 7 мая 2008 г. N 03-08-05

<sup>15</sup> Письма Министерства финансов от 19 апреля 2011 г. N 03-08-05 и от 12 августа 2008 г. N 03-08-05

## **2.2. Риски, связанные с деятельностью постоянного представительства**

Из специфических рисков, связанных с деятельностью постоянного представительства иностранной организации, можно выделить:

- 1) риск оспаривания отнесения расходов головного офиса к постоянному представительству;
- 2) риск оспаривания учета расходов постоянного представительства в налоговых целях в случаях, когда постоянное представительство ведет как облагаемую, так и не облагаемую налогом деятельность;
- 3) риск оспаривания отнесения расходов к данному постоянному представительству при наличии нескольких постоянных представительств в РФ;
- 4) риски, связанные с полнотой учета расходов при косвенном методе расчета налоговой базы;
- 5) риск применения правил трансфертного ценообразования к постоянному представительству.

Рассмотрим подробнее каждый из них.

Порядок отнесения расходов головного офиса к постоянному представительству. Согласно позиции Министерства финансов, при определении налоговой базы постоянного представительства учитываются расходы, понесенные для нужд такого представительства, независимо от места их возникновения<sup>16</sup>. В то же время, налоговый орган нередко оспаривает правомерность учета расходов головного офиса в составе расходов постоянного представительства, если они недостаточно хорошо задокументированы. Так, из постановления ФАС СЗО от 19 января 2007 года по делу N А13-634/2006-14 следует, что налоговые органы по итогам выездной налоговой проверки оспорили обоснованность учета расходов на командировки сотрудников головного офиса в составе расходов постоянного представительства. Тем не менее, суд поддержал налогоплательщика,

---

<sup>16</sup> Письмо Министерства финансов от 18 декабря 2013 г. N 03-08-05/55729

сославшись на обоснованность данных расходов с учетом того факта, что данные сотрудники непосредственно участвовали в исполнении заключенных постоянным представительством договоров, а также на документальную подтвержденность данных расходов. Таким образом, уровень риска определяется, во-первых, наличием или отсутствием документов, подтверждающих методику распределения расходов, утвержденную головным офисом, а также документов, подтверждающих указанные конкретные показатели, и, во-вторых, обоснованностью таких затрат с точки зрения постоянного представительства.

Распределение расходов представительства между облагаемой и необлагаемой деятельностью. В случае если постоянное представительство осуществляет и облагаемую, и не облагаемую налогом деятельность, оно обязано вести раздельный учет по этим видам деятельности. При этом, как указывает Министерство финансов<sup>17</sup>, для уменьшения налоговой базы постоянного представительства на сумму расходов управленческого и общеадминистративного характера нужно проводить функциональный анализ (в соответствии со ст. 105.5 НК РФ).

Потенциальные претензии к налогоплательщику в данном случае касаются не только сумм расходов, но и определения объектов налогообложения, учет по которым следует вести отдельно. Так, согласно уже упомянутому выше постановлению АС МО от 6 февраля 2015 г. по делу N А40-155695/12, при осуществлении вспомогательной деятельности в интересах головного офиса компании и в интересах третьих лиц, расчет по указанным видам деятельности следует вести раздельно (интерес третьих лиц во вспомогательной деятельности являлся основным предметом спора).

Расчет налоговой базы в случае наличия нескольких постоянных представительств в РФ. Как уже отмечалось выше, при наличии нескольких отделений иностранной организации в разных субъектах РФ, налоговая база должна рассчитываться раздельно по каждому отделению. При этом,

---

<sup>17</sup> Письмо Министерства финансов от 10 декабря 2012 г. N 03-08-05

согласно позиции Министерства финансов<sup>18</sup>, как и в случае с отнесением расходов головного офиса к постоянному представительству, учет управленческих и административных расходов возможен вне зависимости от того, где эти расходы были понесены. Однако подход к юридическому основанию, по которому данные расходы можно отнести к постоянному представительству, может быть различен. В соответствии с письмом Министерства финансов от 13 ноября 2012 г. N 03-08-05, отнесение указанных расходов к постоянному представительству возможно при наличии документально закреплённой методики распределения таких расходов. В то же время, согласно письму того же Министерства финансов от 1 ноября 2012 г. N 03-02-07/1-271, для отнесения управленческих и общеадминистративных расходов к постоянному представительству необходимо проводить функциональный анализ в соответствии со ст. 105.5 НК.

Расчет же налоговой базы совместно по нескольким отделениям иностранной организации возможен только при наличии единого технологического процесса и, согласно письму УФНС от 20 июня 2012 г. N 16-15/053950@, только после предварительного согласования с налоговым органом.

Косвенный метод расчета налоговой базы постоянного представительства. Как указывалось выше, если иностранная организация осуществляет деятельность вспомогательного или подготовительного характера, не приносящую доход, в интересах третьих лиц, то налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов постоянного представительства, связанных с такой деятельностью. При этом между налогоплательщиками и налоговым органом возникают разногласия в отношении учета внереализационных расходов и доходов, в частности,

---

<sup>18</sup> Письма Министерства финансов от 13 ноября 2012 г. N 03-08-05 и от 1 ноября 2012 г. N 03-02-07/1-271

курсовых разниц. Согласно позиции Министерства финансов<sup>19</sup>, объектом налогообложения в данном случае могут являться исключительно расходы, в том числе внереализационные, причем они должны определяться в их фактической сумме, а не в пределах норм главы 25 НК РФ. В то же время, в вопросах учета части внереализационных расходов (курсовых и суммовых разниц, расходов на банковские услуги) суды встают на сторону налогоплательщиков, указывая, что данные расходы не связаны с деятельностью, осуществляемой в пользу третьих лиц<sup>20</sup>.

Применение правил трансфертного ценообразования к постоянному представительству. По мнению Министерства финансов, если одной из сторон сделки является иностранная организация, действующая через постоянное представительство, создается ситуация, когда местом налогового резидентства получателей доходов являются разные государства<sup>21</sup>. В этой связи, контролируемые признаются сделки с участием постоянного представительства иностранных организаций объемом более 60 миллионов рублей, если выполняется хотя бы одно из условий:

- иностранная организация зарегистрирована в офшорной зоне;
- участники такой сделки являются взаимозависимыми.

Последствия для налогоплательщика признания сделки контролируемой будут рассмотрены в Главе III.

---

<sup>19</sup> Письма Министерства финансов № 03-08-05 от 7 июня 2010 г. и № 03-03-01-04/1/89 от 4 марта 2005 г.

<sup>20</sup> Постановления Президиума ВАС от 4 февраля 2014 г. N 13976/13 и АС г. Москвы от 9 июня 2014 г. по делу N А40-155695/12 (оставлено без изменения вышестоящими инстанциями)

<sup>21</sup> См. например: Письма Министерства финансов от 30 августа 2013 г. N 03-01-18/35774 и от 16 ноября 2012 г. N 03-01-18/9-172

### **2.3. Проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения**

Риски применения постоянным представительством льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения, можно разделить на две группы: общие риски, связанные с правомерностью вычета сумм налога, уплаченного за рубежом, существующие как для филиалов иностранных, так и для российских компаний, и специфические риски, возникающие только у постоянных представительств.

Говоря об общих рисках, следует отметить, что в качестве российской организации в понимании ст. 311 НК в особых случаях может выступить постоянное представительство иностранной организации в России, хотя это и не прописано в статье напрямую (см. Главу I). Таким образом, к общим рискам применения соглашений об избежании двойного налогообложения относятся:

- 1) несоответствие предоставленных документов, подтверждающих уплату налога за пределами РФ;
- 2) период проведения процедуры зачета налога;
- 3) зачет налога, уплаченного за рубежом, при наличии у налогоплательщика убытка в отчетном периоде.

Несоответствие документов, подтверждающих уплату налога за пределами РФ, приводит к признанию незаконным использования льгот, гарантированных соглашением об избежании двойного налогообложения. Как было указано выше, ст. 311 НК предусмотрена обязанность налогоплательщика представить документ, подтверждающий уплату налога за рубежом, при этом необходимость заверять его в налоговых органах за рубежом существует только в том случае, если налогоплательщик уплачивал данный налог самостоятельно, а не через налогового агента. По мнению Министерства финансов, это может быть любой документ, в котором

значится сумма уплаченного налога и подтверждается факт уплаты<sup>22</sup>. Однако оно также указывает, что налоговыми органами могут запрашиваться и другие документы, в частности:

- копии договора (контракта), на основании которого российской организации выплачивался доход вне территории Российской Федерации, а также акты сдачи-приемки работ (услуг);
- копии платежных документов, подтверждающих уплату налога вне территории Российской Федерации;
- документальное подтверждение от налогового органа иностранного государства о фактическом поступлении налога, удержанного с доходов российской организации, в бюджет соответствующего иностранного государства.

Там же указывается, что все документы должны быть представлены с нотариально заверенным переводом на русский язык<sup>23</sup>.

Того же подхода придерживается и Федеральная налоговая служба (ФНС): в письме от 30 апреля 2013 г. N ЕД-4-3/8071 ФНС указывает, что при проведении мер налогового контроля, территориальные органы могут запросить дополнительные документы, необходимые им для проведения зачета, у самого налогоплательщика или обратиться с мотивированным запросом в соответствующее структурное подразделение ФНС России с целью обмена информацией с компетентными органами иностранных государств.

При проведении выездных проверок налоговые органы нередко запрашивают дополнительные документы или требуют дополнительных действий от налогоплательщика (например, заверения в компетентных органах за рубежом при удержании налога налоговым агентом) и, в случае

---

<sup>22</sup> Письма министерства финансов N 03-08-05/7410 от 21 февраля 2014 г., N 03-08-05 от 21 сентября 2011 г

<sup>23</sup> Письмо Министерства финансов от 17 декабря 2009 г. N 03-08-05

невыполнения требований, оспаривают правомерность применения льготы. В таких случаях суды чаще всего принимают решения в пользу налогоплательщика<sup>24</sup>.

Помимо подтверждения факта уплаты, налоговые органы могут оспорить резидентство иностранной компании, применяющей льготу в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения в отношении налога, удерживаемого у источника дохода иностранной организации. Самым частым основанием здесь является представление ненадлежаще оформленного сертификата резидентства. Суды также обычно занимают позицию налогоплательщика в подобных случаях. Так, согласно постановлению АС ДВО № Ф03-3436/2015 от 24 августа 2015 года, предоставленные иностранной организацией апостилированные должным образом документы, подтверждающие резидентство, являются достаточным основанием для освобождения российского контрагента от обязанности налогоплательщика. Довод об ошибках в переводе при этом суд признал недействительным. Кроме того, суды часто принимают во внимание документы, представленные налогоплательщиком непосредственно во время судебного разбирательства<sup>25</sup>.

Риск пропуска периода проведения процедуры зачета налога заключается в отказе зачитывать сумму налога, уплаченного за рубежом, в счет налоговых обязательств организации в России, на основании истечения срока давности.

Административная практика по данному риску неоднозначна. Существует три различных подхода к вопросу, в каком периоде организация вправе использовать право на зачет налога:

---

<sup>24</sup> См. например: постановление 13-го ААС от 22 мая 2014 г. по делу N А56-63237/2013

<sup>25</sup> См. например: Постановления АС СЗО от 23 апреля 2015 г. по делу № А13-5609/2014 и АС Уральского округа от 17 сентября 2015 г. по делу № А47-370/2015

- в течение трех налоговых периодов, начинающихся с периода уплаты налога за рубежом<sup>26</sup>;
- исключительно в том налоговом периоде, в котором была осуществлена<sup>27</sup>;
- в налоговом периоде, в котором получено документальное подтверждение уплаты<sup>28</sup>.

При этом, в силу статей 81 и 78 НК, в любом из этих случаев налогоплательщик вправе подать уточненную налоговую декларацию в течение 3 лет после истечения налогового периода, в котором он имел право произвести зачет. Таким образом, фактическая возможность зачесть сумму налога в первом случае существует в течение 6 лет, начиная с года уплаты налога за рубежом, во втором случае – в течение 3 лет, и в третьем случае – в течение неограниченного периода времени, с условием соблюдения трехлетнего периода с года получения указанных документов и наличия возможности дату получения подтвердить.

Судебная практика, тем не менее, склоняется в пользу второго подхода<sup>29</sup>.

Наконец, зачет налога, уплаченного за рубежом, при наличии у налогоплательщика убытка в отчетном периоде, может быть обжалован налоговыми органами как неправомерный в силу положений соглашения об избежании двойного налогообложения (см. Главу I).

В данном вопросе Министерство финансов и ФНС имеют единую позицию: возможность осуществить зачет налога, уплаченного за рубежом,

---

<sup>26</sup> Письма Министерства финансов N 03-08-05/49453 от 2 октября 2014 г и N 03-08-13/26324 от 8 июля 2013 г.

<sup>27</sup> Письма Министерства финансов N 03-08-05 от 31 декабря 2009 г. и УФНС п г. Москве N 16-15/032816@ от 13 апреля 2012 г

<sup>28</sup> Письма Министерства финансов N 03-03-06/2/236 от 23 декабря 2009 г. и УФНС по г. Москве N 16-12/071645@ от 7 августа 2012 г.

<sup>29</sup> Постановление ФАС МО от 21 июля 2014 г. по делу N А40-78022/2013

если сумма этого налога превышает налоговые обязательства налогоплательщика, НК и международными договорами РФ не предусмотрена.

В то же время, суды в большинстве подобных случаев встают на сторону налогоплательщика, а именно, признают право налогоплательщика произвести зачет сумм налога, уплаченного за рубежом, в счет сумм иных налогов в текущем периоде, если по налогу на прибыль у него образовался убыток, так как право на проведение зачета в соответствии со ст. 311 НК не ставится в зависимость от наличия у компании убытка<sup>30</sup>.

Специфические риски применения соглашений об избежании двойного налогообложения включают в себя риски, связанные с особенностями двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, а также с особенностями политики учета расходов компаниями.

Говоря о специфических рисках, лучше всего обратиться к нашумевшему судебному разбирательству между налоговой инспекцией и зарегистрированной в Великобритании в форме партнерства юридической компанией Фрешфилдс Брукхаус Дерингер ЛЛП и действующей в России через постоянное представительство (Дело N40-3279/14). Данное дело, хотя и является специфическим, поднимает проблему применения соглашений об избежании двойного налогообложения для достаточно широкого круга постоянных представительств.

Согласно материалам дела<sup>31</sup>, постоянное представительство компании уменьшило свою налогооблагаемую прибыль в 2009-2011 годах на расходы, переданные<sup>32</sup> головным офисом. Суд согласился с доводами налоговой инспекции, оспорившей признание таких расходов по двум основаниям:

---

<sup>30</sup> Постановления ФАС МО № КА-А40/9226-11 от 2 сентября 2011 г. и по делу N А40-126886/11-20-517 от 19 ноября 2012 г.

<sup>31</sup> Постановление АС МО от 29 июля 2015 года по делу N40-3279/14

<sup>32</sup> Переданные расходы – расходы, понесенные одним подразделением, и передаваемые другому подразделению по акту приема-передачи

Во-первых, Соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и Великобританией не применяется к компаниям, образованным в правовой форме партнерства. Как отмечают эксперты PwC в своем обзоре, похожие исключения в отношении партнерств содержит соглашение об избежании двойного налогообложения с ЮАР, а в соглашении с Мексикой и с США принимается во внимание резидентство самих партнеров (данный подход принято называть термином *look through*)<sup>33</sup>.

Во-вторых, суд указал, что квалификация данных расходов как прямых расходов постоянного представительства (которые, в отличие от передаваемых, могут быть учтены в составе расходов вне зависимости от действия соглашения) невозможна, поскольку:

- налогоплательщик не воспользовался своим правом на подачу уточненных деклараций, поэтому квалификация спорных расходов как прямых, а не переданных расходов не подтверждается содержанием налоговых деклараций;
- спорные расходы не были осуществлены самим постоянным представительством, как того требует НК РФ;
- спорные расходы не были документально подтверждены в соответствии с требованиями по оформлению первичных документов, предъявляемыми законодательством РФ;
- из предоставленных документов не следует, что спорные расходы связаны именно с деятельностью московского представительства.

Стоит отметить, что практика передачи расходов иностранными компаниями своим постоянным представительством является очень распространенной. В этой связи, особое значение могут иметь доводы суда, что передаваемые расходы, в отличие от прямых, не обязательно должны

---

<sup>33</sup> Развитие судебной практики по вопросу передачи расходов от иностранного головного офиса постоянному представительству в РФ // Налоговый обзор экспертов PwC, Декабрь 2014, № 48, с 2.

соответствовать специальным требованиям, предъявляемым к расходам положениями главы 25 НК, а также могут быть признаны в периоде передачи таких расходов (по дате акта)<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Развитие судебной практики по вопросу передачи расходов от иностранного головного офиса постоянному представительству в РФ // Налоговый обзор экспертов РwС, Декабрь 2014, № 48, с 2.

### **Глава 3. Особенности налогообложения ТНК в РФ**

В рамках данной главы будут рассмотрены ключевые особенности налогообложения российских юридических лиц, аффилированных с иностранными компаниями, а именно вопросы применения трансфертного ценообразования, правил недостаточной капитализации и уплаты роялти.

#### **3.1. Трансфертное ценообразование**

Вопросы применения правил трансфертного ценообразования являются, пожалуй, самыми сложными для ТНК, поскольку их деятельность почти всегда связана с внутрифирменными операциями.

Как указывалось в Главе I, ключевое понятие, с которым сталкиваются ТНК при назначении трансфертной цены для аффилированного российского юридического лица – контролируемая сделка. В НК четко прописаны обязанности налогоплательщика и права налоговых органов в отношении контролируемых сделок. Однако одновременно с положениями Раздела V.1 НК, принятого в 2011 году, продолжают действовать принятые ранее положения ст. 40 НК, в которой прописывается право налогового органа проверять сделки между взаимозависимыми лицами, без уточнения, относится ли это право только к контролируемым сделкам или нет. В этой связи возникает первый из налоговых рисков, связанных с трансфертными ценами – риск применения правил трансфертного ценообразования к неконтролируемым сделкам между взаимозависимыми лицами.

Министерство финансов в своем письме от 19.06.2015 № 03-01-18/35527 указывает, что право проверять обоснованность цен сделок между взаимозависимыми лицами находится в исключительной компетенции ФНС и не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок. В то же время Министерство финансов указывает на возможность применения в ходе выездных и камеральных налоговых проверок положений Главы 14.3

НК в отношении взаимозависимых лиц, когда между ними имеют место бартерные операции или передача имущества на безвозмездной основе.

Между тем, в ходе налоговых проверок территориальные налоговые органы нередко пытаются использовать методологию, регламентированную Разделом V.1 НК, в отношении любых сделок между взаимозависимыми лицами. Так, согласно материалам дела ООО «СтавГазоборудование», территориальный налоговый орган пересчитал цену по неконтролируемой сделке, ссылаясь на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Согласно мнению Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ, изложенному в определении по данному делу, «во время выездной налоговой проверки инспекция вышла за пределы своих полномочий, произведя корректировку цен на основании гл. 14.3 НК РФ по сделкам со взаимозависимыми лицами, так как п. 3 ст.105.3 НК РФ установлен принцип презумпции рыночной цены сделки, и доказать обратное возможно только путем проведения специальной проверки, инициируемой на основании ст. 105.17 НК РФ, ФНС России»<sup>35</sup>. Таким образом, Верховный суд закрепил позицию, согласно которой проверка обоснованности трансфертной цены может осуществляться только для контролируемых сделок – ст. 105.17 НК предполагает, что основанием для проверки может быть только уведомление о контролируемых сделках (см. Главу I).

При этом, согласно мнению Коллегии, если в рамках проведения выездных и камеральных налоговых проверок выявлены и доказаны обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, то в целях определения действительных налоговых обязательств налогоплательщика налоговые органы вправе использовать инструментарий главы 14.3 НК РФ. Однако, ссылаясь на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской

---

<sup>35</sup> Определение ВС РФ от 11.04.2016 г. № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014, с. 1-7

Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», Коллегия указала, что сам факт взаимозависимости не говорит о необоснованности получения налоговой выгоды, так как возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной<sup>36</sup>.

Еще один налоговый риск, связанным с трансфертным ценообразованием – неверное применение методов трансфертного ценообразования, указанных в Главе 14.3 НК. Можно выделить два вида налогового риска подобного рода – неверный выбор метода и задание неверных критериев при поиске сопоставимых сделок.

Судебную практику по данному вопросу нельзя назвать однородной, так как она значительно разнится в каждом конкретном случае. В качестве примера можно привести споры налоговых органов с налогоплательщиками, осуществляющими деятельность в автомобильной отрасли, поскольку здесь имеется значительное количество судебных разбирательств, касающихся неверного выбора метода трансфертного ценообразования. Разбирая подобные дела, суды отмечают, что метод сопоставимых рыночных цен следует применять только в том случае, если на рынке присутствуют сделки с однородными товарами (в частности, автомобилями одной марки)<sup>37</sup>; в противном случае, следует отдавать предпочтение методу последующей реализации<sup>38</sup>. Что касается задания неверных критериев, то здесь есть

---

<sup>36</sup> Определение ВС РФ от 11.04.2016 г. № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014, с.7-10

<sup>37</sup> Постановление 9го ААС от 04.05.2016 по делу № А40-111951/12

<sup>38</sup> Постановление АС г. Москвы от 10.06. 2015 г. по делу № А40-89807/2014, Определение ВС РФ от 14.10.2015 г. по делу № А40-4381/2013, Определение ВС РФ от 20.01.2016 г. по делу А40-50654/2013

множество оснований, по которым налоговые органы могут оспорить правильность вычисления интервала рентабельности или рыночных цен<sup>39</sup>.

### **3.2. Недостаточная капитализация**

Налоговые риски, связанные с применением правил недостаточной капитализации, возникают для российского подразделения ТНК в случае, если российское юридическое лицо имеет задолженность перед иностранным аффилированным лицом. Данные риски можно разделить на два вида – связанные с неприменением правил недостаточной капитализации и с некорректностью расчетов.

Первым риском, связанным с неприменением правил недостаточной капитализации, является риск неприменения данных правил к займам от независимого лица или банка под гарантию аффилированной иностранной организации. Мнение Министерства финансов по этому вопросу однозначно: признание расходов в виде процентов по задолженности в данном случае должно быть ограничено в соответствии со ст. 269 НК; при этом обязанности по удержанию налога у источника в данном случае у налогоплательщика не возникает, вне зависимости от того, является ли независимый кредитор российской организацией или иностранной<sup>40</sup>.

Судебная практика по данному вопросу также достаточно однородна: задолженность перед независимыми компаниями, как иностранными, так и российскими, признается контролируемой, если имеет место гарантия от лица, прямо или косвенно контролирующего 20% капитала компании<sup>41</sup>. При

---

<sup>39</sup> См. например: Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.08.2015 № А04-8475/2014

<sup>40</sup> См. например: письма Министерства финансов от 14 мая 2015 г. N 03-08-05/27557, от 28 августа 2014 г., № 03-08-05/43013, от 14 января 2014 г. N 03-08-05/535

<sup>41</sup> См. например: Постановления АС СЗО от 8 декабря 2015 г. по делу N А56-37161/2014, Арбитражный суд Московского округа от 14 октября 2015 г. по делу N А40-50654/13

этом, если гарантия от аффилированного лица покрывает не всю сумму кредита, то ограничения по признанию процентных расходов действуют только в пределах выданной гарантии<sup>42</sup>. Примечательно, что ни в одном из указанных дел налоговые органы не удерживают налога с дивидендов в адрес кредитной организации – как российской, так и иностранной – не оспаривают.

Вторым риском подобного рода является риск неприменения правил недостаточной капитализации к займам от иностранных «сестринских» компаний – то есть аффилированных компаний, не контролируемых прямо или косвенно долей в российской компании. И Министерство финансов, и ФНС в своих письмах указывают, что косвенная зависимость может выражаться в самом факте подконтрольности обоих лиц единому центру – материнской компании или одному физическому лицу, даже если между самими заимодавцем и заемщиком отсутствует непосредственное отношение подчиненности и подконтрольности, то есть на займы от сестринских компаний должны распространяться правила недостаточной капитализации<sup>43</sup>.

Однако судебная практика по данному вопросу не так однозначна. В некоторых спорах суды соглашались с налоговыми органами, признавая заем от сестринской компании контролируемым исходя из трактовки сути ст. 269 НК, ссылаясь на вышеуказанные письма Министерства финансов, а также признавая фактическим кредитором материнскую компанию в силу наличия у выдавшей долг сестринской компании обязательств по отношению к материнской<sup>44</sup>. В то же время, в ряде случаев суды принимали сторону

---

<sup>42</sup> Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24 ноября 2015 г. по делу N А11-11223/2014

<sup>43</sup> См. например: Письма Министерства финансов от 12 августа 2015 г. N 03-08-05/46443 и ФНС РФ от 22 июня 2015 г. N ГД-4-3/10807@

<sup>44</sup> Постановление АС МО от 19 августа 2015 г. по делу № А4072507/14, Определения ВС от 28 марта 2016 по делу А05-12258/2014, от 29 февраля по делу № А40-16883/15, от 17 июля 2015 по делу № А40-41135/14

налогоплательщика: как в связи с недоказанностью аффилированности между материнской компанией и сестринской, выступившей заимодавцем, так и ввиду следования букве закона<sup>45</sup>. Кроме того, суды указывают на отсутствие необходимости удерживать налог у источника дохода, если соответствующее положение прописано в Соглашении об избежании двойного налогообложения между Россией и страной, резидентом которой является компания-заимодавец<sup>46</sup>.

К рискам, связанным с некорректностью расчетов, относятся:

1. Учет курсовых разниц, образующихся по контролируемой задолженности в иностранной валюте, в полном объеме. И Министерство финансов, и суды полагают, что курсовые разницы по контролируемой задолженности могут приниматься к учету в качестве расходов без ограничений<sup>47</sup>.
2. Расчет размера контролируемой задолженности нарастающим итогом с начала года, а не дискретно. В ряде случаев, в связи со значительным колебанием курса рубля и краткосрочной задолженностью, при пересчете валютной контролируемой задолженности нарастающим с начала года ее размер может оказаться существенно ниже, чем при ежеквартальном пересчете. Тем не менее, и Министерство финансов, и суды отмечают, что определение коэффициента капитализации и

---

<sup>45</sup> 9й ААС от 28.01.2015 по делу № А40-126800/14, Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-западного округа от 20 марта 2014 г. по делу № 21-3697/2013

<sup>46</sup> Постановление АС Поволжского округа от 13 апреля 2016 по делу А55-9504/2015

<sup>47</sup> Письмо Министерства финансов № 03-03-06/1/27682 от 16 июля 2013 г., Постановление 3 ААС от 6 мая 2013 г. по делу N А33-7550/2012

- соответствующих предельных сумм процентов, подлежащих принятию к вычету в целях налога на прибыль, должно определяться дискретно<sup>48</sup>.
3. Правильность расчета чистых активов. По мнению Министерства финансов, при расчете чистых активов компании должны учитываться все обязательства компании, кроме доходов будущих периодов и налоговых обязательств; при этом отчисления по обязательному страхованию к налоговым обязательствам не относятся<sup>49</sup>.
  4. Учет в сумме контролируемой задолженности суммы начисленных процентов. Согласно позиции Министерства финансов, включение в сумму контролируемой задолженности процентов по этой задолженности зависит от условий договора: если согласно условию договора займа проценты включаются в сумму задолженности, то и при подсчете коэффициента капитализации они должны включаться в сумму контролируемой задолженности.
  5. Применение коэффициента 3 или 12,5 при наличии у компании лизинговой деятельности. И Министерство финансов, и суды указывают, что применение коэффициента 12,5 при расчете коэффициента капитализации возможно только в том случае, если компания не ведет никакой другой деятельности, помимо лизинговой.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Письмо Министерства финансов № 03-03-06/1/271 от 24 мая 2012 г., Постановления Президиума ВАС РФ от 17 сентября 2013 №3715/13 и Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 сентября 2013 г. по делу N А40-88761/12-99-495

<sup>49</sup> Письмо министерства финансов № 03-03-06/1/6908 от 7 марта 2013 г., Приказ Министерства финансов от 28 августа 2014 г. N 84н «ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОРЯДКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТОИМОСТИ ЧИСТЫХ АКТИВОВ»

<sup>50</sup> Письмо Министерства финансов от 23.01.2012 № 03-03-06/1/25; Постановление АС города Москвы от 15 апреля 2014 по делу № А40-4757/14 75-1

### 3.3. Уплата роялти

Еще одним вопросом, часто затрагиваемым налоговыми органами во время налоговых проверок российских подразделений ТНК, является вопрос признания расхода на выплату роялти в адрес аффилированного лица. Существует два налоговых риска, связанных с выплатой роялти – оспаривание реальности хозяйственных операций и их экономической обоснованности.

Подтверждение реальности хозяйственных операций включает в себя документированность операций и наличие самого объекта лицензионного договора (в частности, ноу-хау). Как указывает Министерство финансов, расходы в виде платежей по лицензионному договору на предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности должны быть подтверждены лицензионным договором, заключенным в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Пунктом 2 статьи 1235 ГК РФ установлено, что несоблюдение письменной формы или требования о государственной регистрации влечет за собой недействительность лицензионного договора<sup>51</sup>.

Согласно позиции судов, реальность хозяйственной операции может считаться доказанной, если одновременно выполняются следующие условия:

- передаваемые ноу-хау используются получателем;
- в отношении ноу-хау приняты соответствующие меры предосторожности, исключающие их передачу третьим лицам;
- данные ноу-хау не являются общераспространенной информацией;
- передача ноу-хау документально подтверждена<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Письмо Министерства финансов от 7 мая 2015 г. N 03-03-06/1/26440

<sup>52</sup> Постановления ФАС СЗО от 4 декабря 2012 г. по делу N А56-69241/2010, ФАС МО от 23 июня 2014 г. по делу N А41-26943/13, ФАС МО от 16 января 2014 г. по делу N А41-16501/13, ФАС МО от 11 июня 2014 г. по делу N А41-30375/2013

Риск признания экономической необоснованности включает оспаривание размера роялти, а также признание лицензионного договора не преследующим деловой цели, и, следовательно, заключенным для извлечения необоснованной налоговой выгоды.

Из судебной практики следует, что ключевыми претензиями налоговых органов к экономической обоснованности лицензионных договоров являлись:

- постоянность отчислений роялти в адрес аффилированной компании вне зависимости от объема и характера лицензионных соглашений;
- отсутствие потребности в лицензионных договорах на использование бренда, так как соответствующая маркировка наносилась непосредственно поставщиком;
- одновременное заключение лицензионных договоров;
- неуплата лицензиаром налога с роялти в стране резидентства;
- убыточность российской компании-плательщика роялти;
- неуникальность передаваемой по договору информации<sup>53</sup>.

Принимая решения по данным спорам, суды, как правило, руководствовались наличием или отсутствием необоснованной налоговой выгоды в соответствии с Постановлением Пленума ВАС №53 от 12.10.2006 г. «Об обоснованности получением налогоплательщиком налоговой выгоды». В большинстве случаев, решения принимались по совокупности факторов: при наличии сразу нескольких признаков необоснованной налоговой выгоды суды занимали сторону налогового органа.

---

<sup>53</sup> Постановления Арбитражного суда Центрального округа от 17 февраля 2015 г. по делу N А68-4133/2014, 10го Апелляционного арбитражного суда от 8 сентября 2014 г. по делу N А41-3708/14, Арбитражного суда г. Москвы от 4 декабря 2014 г. по делу № А40-138879/1475-404

Таким образом, образование иностранной компанией аффилированного российского юридического лица, хоть и позволяет избежать некоторые из налоговых рисков, характерные для постоянного представительства, не устраняет для компаний неопределенность в области налогообложения и налогового планирования.

## **Заключение**

В данной работе были рассмотрены ключевые особенности налогообложения иностранных компаний в России. На основании изученных материалов можно прийти к следующим выводам:

Во-первых, изучив характер налоговых рисков деятельности постоянных представительств иностранных компаний в России, можно сделать вывод, что основной причиной возникновения данных рисков является несовершенство законодательства: неурегулированность ряда вопросов, связанных с удержанием и возмещением налога у источника дохода, возникновением постоянного представительства иностранных организаций, определением налоговой базы постоянного представительства и применения соглашений об избежании двойного налогообложения ведет к вольным интерпретациям как со стороны налогоплательщиков, так и налоговых органов, и, в конечном счете, перекладывается на плечи судебной системы.

Во-вторых, создание аффилированного российского юридического лица, хотя и устраняет некоторые из рисков, существующих при деятельности через филиал, создает значительное количество новых рисков, в особенности в отношении вопросов так называемой недостаточной капитализации. Кроме того, наличие дочернего юридического лица не обязательно означает отсутствие необходимости материнской компании признавать постоянное представительство на территории РФ, что еще больше увеличивает налоговые риски иностранной компании.

Таким образом, совершенствование законодательства и формирование контролирующими и финансовыми органами единой четкой позиции по ключевым вопросам налогообложения иностранных организаций и ТНК

способно существенно уменьшить налоговые риски и, как результат, улучшить инвестиционный климат.

## Список использованной литературы

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации (в ред. от 15.05.2016)
- 2) Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 (ред. от 26.04.2014) "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество"
- 3) Постановление Президиума Высшего арбитражного суда от 6 апреля 2010 г. N 14977/09
- 4) Постановление Президиума Высшего арбитражного суда от 08.07.2008 N 3770/08 по делу N А57-13122/06-10-28
- 5) Постановление Президиума Высшего арбитражного суда от 20.09.2011 N 5317/11 по делу N А40-46934/10-13-255
- 6) Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17 сентября 2013 №3715/13
- 7) Приказ Министерства финансов от 28 августа 2014 г. N 84н «ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОРЯДКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТОИМОСТИ ЧИСТЫХ АКТИВОВ»
- 8) Письмо Министерства финансов от 20 января 2014 г. N 03-08-05/1418
- 9) Письмо Министерства финансов от 7 мая 2008 г. N 03-08-05
- 10) Письмо Министерства финансов от 19 апреля 2011 г. N 03-08-05
- 11) Письмо Министерства финансов от 12 августа 2008 г. N 03-08-05
- 12) Письмо Министерства финансов от 18 декабря 2013 г. N 03-08-05/55729
- 13) Письмо Министерства финансов от 10 декабря 2012 г. N 03-08-05
- 14) Письмо Министерства финансов от 13 ноября 2012 г. N 03-08-05,

- 15) Письмо Министерства финансов от 1 ноября 2012 г. N 03-02-07/1-271
- 16) Письмо Министерства финансов N 03-08-05/7410 от 21 февраля 2014 г.
- 17) Письмо Министерства финансов N 03-08-05 от 21 сентября 2011 г
- 18) Письмо Министерства финансов N 03-08-05/49453 от 2 октября 2014 г
- 19) Письмо Министерства финансов N 03-08-13/26324 от 8 июля 2013 г.
- 20) Письмо Министерства финансов N 03-08-05 от 31 декабря 2009 г.
- 21) Письмо Министерства финансов N 03-03-06/2/236 от 23 декабря 2009 г.
- 22) Письмо Министерства финансов от 19.06.2015 № 03-01-18/35527
- 23) Письмо Министерства финансов от 12 августа 2015 г. N 03-08-05/46443
- 24) Письмо Министерства финансов от 14 мая 2015 г. N 03-08-05/27557,
- 25) Письмо Министерства финансов от 28 августа 2014 г., № 03-08-05/43013,
- 26) Письмо Министерства финансов от 14 января 2014 г. N 03-08-05/535
- 27) Письмо Министерства финансов № 03-03-06/1/27682 от 16 июля 2013 г.
- 28) Письмо Министерства финансов № 03-03-06/1/271 от 24 мая 2012 г.
- 29) Письмо Министерства финансов от 23.01.2012 № 03-03-06/1/25

- 30) Письмо министерства финансов № 03-03-06/1/6908 от 7 марта 2013 г.
- 31) Письмо ФНС РФ от 22 июня 2015 г. N ГД-4-3/10807@
- 32) Письмо УФНС по г. Москве N 16-15/032816@ от 13 апреля 2012 г
- 33) Письмо УФНС по г. Москве N 16-12/071645@ от 7 августа 2012 г
- 34) Письмо ФНС России от 30 апреля 2013 г. N ЕД-4-3/8071
- 35) Письмо Министерства финансов от 7 мая 2015 г. N 03-03-06/1/26440
- 36) Определение Верховного суда РФ от 18 марта 2016 г. по делу N 305-КГ15-14263
- 37) Определение Верховного суда РФ от 11.04.2016 г. № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014
- 38) Определение Верховного суда РФ от 14.10.2015 г. по делу № А40-4381/2013,
- 39) Определение Верховного суда РФ от 20.01.2016 г. по делу А40-50654/2013
- 40) Определение Верховного суда РФ от 28 марта 2016 по делу А05-12258/2014
- 41) Определение Верховного суда РФ от 29 февраля по делу № А40-16883/15
- 42) Определение Верховного суда РФ от 17 июля 2015 по делу № А40-41135/14
- 43) Постановление Арбитражного суда дальневосточного округа от 30.09.2015 N Ф03-4007/2015
- 44) Постановление Арбитражного суда дальневосточного округа от 30.09.2015 N Ф03-4007/2015

- 45) Постановление Арбитражного суда центрального округа от 10.09.2015 N Ф10-2673/2015
- 46) Постановление Арбитражного суда дальневосточного округа от 30.09.2015 N Ф03-4007/2015
- 47) Постановление Арбитражного суда г. Москвы от 17 декабря 2010 г. по делу N А40-94391/10-142-134
- 48) Постановление Федерального арбитражного суда московского округа от 2 августа 2012 г. по делу N А40-58575/11-129-248
- 49) Постановление Арбитражного суда московского округа от 6 февраля 2015 г. по делу N А40-155695/12
- 50) Постановление Федерального арбитражного суда московского округа от 17 декабря 2013 г. по делу N А40-157543/12
- 51) Постановление Федерального арбитражного суда московского округа от 2 августа 2012 г. по делу N А40-58575/11-129-248
- 52) Постановление Федерального арбитражного суда московского округа от 14 декабря 2010 г. N КА-А40/15642-10
- 53) Постановление Федерального арбитражного суда дальневосточного округа от 17 декабря 2013 г. N Ф03-6191/2013
- 54) Постановление Федерального арбитражного суда северо-западного округа от 19 января 2007 года по делу N А13-634/2006-14
- 55) Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа № Ф03-3436/2015 от 24 августа 2015 года
- 56) Постановление 13-го Апелляционного арбитражного суда от 22 мая 2014 г. по делу N А56-63237/2013
- 57) Постановление Арбитражного суда северо-западного округа  
Постановление от 23 апреля 2015 г. по делу № А13-5609/2014

- 58) Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17 сентября 2015 г. по делу № А47-370/2015
- 59) Постановление Федерального арбитражного суда московского округа от 21 июля 2014 г. по делу N А40-78022/2013
- 60) Постановление Федерального арбитражного суда московского округа постановление № КА-А40/9226-11 от 2 сентября 2011 г.
- 61) Постановление Федерального арбитражного суда московского округа от 19 ноября 2012 г. по делу N А40-126886/11-20-517
- 62) Постановление Арбитражного суда московского округа от 29 июля 2015 года по делу N40-3279/14
- 63) Постановление 9го Арбитражного апелляционного суда от 04.05.2016 по делу № А40-111951/12
- 64) Постановление Арбитражного суда г. Москвы от 10.06. 2015 г. по делу № А40-89807/2014,
- 65) Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.08.2015 № А04-8475/2014
- 66) Постановление Арбитражного суда Северо-западного округа от 8 декабря 2015 г. по делу N А56-37161/2014,
- 67) Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 октября 2015 г. по делу N А40-50654/13
- 68) Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24 ноября 2015 г. по делу N А11-11223/2014
- 69) Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19 августа 2015 г. по делу № А4072507/14
- 70) Постановление 9го Арбитражного апелляционного суда от 28.01.2015 по делу № А40-126800/14

- 71) Постановление Федерального Арбитражного суда Северо-западного округа от 20 марта 2014 г. по делу № 21-3697/2013
- 72) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13 апреля 2016 по делу А55-9504/2015
- 73) Постановление 3 Арбитражного апелляционного суда от 6 мая 2013 г. по делу N А33-7550/2012
- 74) Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 сентября 2013 г. по делу N А40-88761/12-99-495
- 75) Постановление Арбитражного суда города Москвы от 15 апреля 2014 по делу № А40-4757/14 75-1
- 76) Постановления Федерального арбитражного суда Северо-западного округа от 4 декабря 2012 г. по делу N А56-69241/2010
- 77) Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23 июня 2014 г. по делу N А41-26943/13
- 78) Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16 января 2014 г. по делу N А41-16501/13
- 79) Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 июня 2014 г. по делу N А41-30375/2013
- 80) Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 17 февраля 2015 г. по делу N А68-4133/2014
- 81) 10го Апелляционного арбитражного суда от 8 сентября 2014 г. по делу N А41-3708/14
- 82) Арбитражного суда г. Москвы от 4 декабря 2014 г. по делу № А40-138879/1475-404
- 83) Решение ФНС России от 18.03.2014 /  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=RGSS;n=16575>

- 84) **Погорлецкий А. И.** Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006.
- 85) **Лермонтов Ю. М.** Оптимизация налогообложения: рекомендации по исчислению и уплате налогов / Издательство: Налоговый вестник., 352 стр., 2008
- 86) **Вылкова Е. С.** Налоговое планирование: учебник для магистров / Е. С. Вылкова. — М. : Издательство Юрайт. — 639 с. — Серия : Магистр., 2011
- 87) **Шувалова Е. Б.** Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие для вузов / Е. Б. Шувалова, П. М. Шепелева. - 2-е изд. - Москва : Дашков и К, 2012. - 132 с.
- 88) **Рабинович А.** Налоговый учет по налогу на прибыль и НДС в филиале иностранной организации / А. Рабинович // Хозяйство и право. - 2013. - № 10. - С.70-76.
- 89) **Лермонтов Ю. М.**  
Особенности налогообложения иностранных организаций / Ю. М. Лермонтов // Финансовый вестник. - 2013. - № 11. - С. 62-69.
- 90) **Будылин С.Л.**  
Насколько фиксированно постоянное представительство? О роли постоянных представительств в обложении НДС / С. Л. Будылин, Ю. Л. Иванец // Закон. - 2014. - № 11. - С.86-94.
- 91) **Брук Б.Я.**  
Налоговое резидентство иностранных организаций в России: критический анализ новелл российского законодательства / Б. Я. Брук // Закон. - 2015. - № 2. - С.65-76.

92) **Лобанов М.**

Соглашения об избежании двойного налогообложения как фактор трансграничной инвестиционной активности / М. Лобанов, Е.

Звезданович-Лобанова // Экономическая политика. - 2015. - № 1. - С. 92-111.

93) Передача расходов постоянному представительству в РФ –

новости судебной практики // Налоговый обзор экспертов PwC, Август 2015, № 29

<http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2015-29-rus.pdf>

94) Развитие судебной практики по вопросу передачи расходов от иностранного головного офиса постоянному представительству в РФ // Налоговый обзор экспертов PwC, Декабрь 2014, № 48

<http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-48-rus-1.pdf>