**Постоянное представительство иностранной организации в России: правовой и налоговый аспекты**

Вопрос об образовании постоянного представительства на территории Российской Федерации в настоящее время весьма актуален, так как основная доля налоговых поступлений от иностранной организации приходится на налог на прибыль иностранной организации и НДС. Поэтому увеличение налоговых поступлений в бюджет по налогу на прибыль напрямую зависит от того, образует ли иностранная организация постоянное представительство на территории Российской Федерации. В соответствии со ст. 246 НК РФ плательщиками налога на прибыль организаций признаются иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации. Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации для целей главы 25 НК РФ понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации (п. 2 ст. 306 НК РФ). Постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Постоянное представительство прекращает существование с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации.

Под прибылью иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, понимаются полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов (п. 2 ст. 247 НК РФ).

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах устанавливает следующие признаки постоянного представительства, при наличии совокупности которых деятельность иностранной организации в Российской Федерации признается постоянным представительством:

-наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации в Российской Федерации;

-осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации;

-осуществление такой деятельности на регулярной основе.

Основным критерием квалификации деятельности иностранной организации в Российской Федерации как осуществляемой через постоянное представительство, по мнению налоговых органов (см. приказ МНС России от 28.03.03 г. № БГ-3-23/150), является регулярность осуществления деятельности. Регулярной признается деятельность обособленных подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах в соответствии с Положением об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденным приказом МНС России от 7.04.2000 г. № АП-3-06/124, далее - Положение (т.е. деятельность, осуществляемая более 30 дней). В остальных случаях соответствие критерию «регулярная деятельность» определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации или иных организаций или физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения каких-либо хозяйственных операций в Российской Федерации (например, отдельные факты продажи в России принадлежащего иностранной организации на праве собственности недвижимого имущества) не могут рассматриваться как регулярная деятельность.

Согласно Типовой модели налоговой конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал (далее - Типовая конвенция), являющейся основой для разработки международных соглашений, термин «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое полностью и частично осуществляется предпринимательская деятельность организации. Этот термин, в частности, включает место управления, отделение, контору, фабрику, мастерскую, шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или другое место добычи природных ресурсов. Если иностранная организация осуществляет коммерческую деятельность в России через постоянное представительство, то его прибыль может облагаться в Российской Федерации, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

Комментарии к Типовой модели налоговой конвенции ОЭСР (далее - Комментарии) определяют следующие условия образования постоянного представительства:

-существование места деятельности, т.е. помещения или в некоторых случаях станков или оборудования;

-место деятельности должно быть постоянным, т.е. должно быть установлено в определенном месте с определенной степенью постоянства;

-осуществление предпринимательской деятельности организации через это постоянное место деятельности.

Аналогичные положения содержатся и в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения (далее - Международные соглашения).

Таким образом, термин «постоянное представительство» в российском и международном законодательстве практически совпадает, однако есть и принципиальные отличия.

Место осуществления деятельности

В примерный перечень возможных видов мест осуществления самим иностранным юридическим лицом деятельности в России, объединенных общим понятием «постоянное представительство», включены не только и не столько конкретные виды подразделений иностранного юридического лица, а именно виды мест деятельности самого иностранного юридического лица. При этом перечень всех возможных (конкретных) мест деятельности определен не исчерпывающим образом и не закрыт.

Для квалификации предпринимательской деятельности как деятельности через постоянное представительство необходимо исходить из статуса и характера деятельности налогоплательщика - иностранного юридического лица, а факт регистрации представительства или филиала в России и осуществления именно ими предпринимательской деятельности в Российской Федерации не имеет решающего значения в целях налогообложения. Например, если организация помимо ведения подготовительной деятельности путем зарегистрированного в Москве офиса осуществляет в данном субъекте также основную деятельность вне данного помещения, то постоянным представительством будет признаваться как раз не зарегистрированное в налоговых органах место деятельности.

Отметим, что ни НК РФ, ни Международные соглашения не требуют в качестве обязательного условия квалификации предпринимательской деятельности как деятельности через постоянное представительство наличия имущества или имущественной базы иностранных организаций на территории Российской Федерации. Постоянное представительство может также существовать без помещения, или для необходимости ведения деятельности может быть использовано некоторое пространство. Также не имеет значения, принадлежат или арендуются находящиеся в распоряжении предприятия помещения, средства или установки. Местом деятельности может быть, например, место на рынке или место деятельности может находиться на другом предприятии (например, там, где иностранная организация имеет постоянно в своем распоряжении некоторые помещения или их часть, принадлежащие другому предприятию.

Согласно Международным соглашениям и НК РФ постоянное представительство иностранной организации не образуется в случае осуществления организацией на территории Российской Федерации подготовительной и вспомогательной деятельности. Содержащийся в данных актах перечень видов деятельности, не приводящих к образованию постоянного представительства, является исключением и создает презумпцию наличия постоянного представительства, если иностранная организация осуществляет иные виды деятельности, чем предусмотрено этим перечнем. Подготовительный и вспомогательный характер деятельности представительства может быть определен в зависимости от основной деятельности организации.

В связи с изложенным перечисленные в Международных соглашениях и НК РФ виды деятельности не будут рассматриваться как осуществляемые через постоянное представительство в случае их исключительного осуществления и при условии, что совокупная деятельность постоянного места носит подготовительный и вспомогательный характер. А там, где основная цель постоянного места деятельности идентична с основной целью деятельности организации, она не должна рассматриваться как осуществляющая подготовительную и вспомогательную деятельность.

Регулярность деятельности или постоянство места деятельности

По этому критерию возникает основное отличие понятия «постоянное представительство» в НК РФ (регулярность деятельности) и в Международных соглашениях (постоянное место деятельности).

В Международных соглашениях определение термина «постоянное место деятельности» отсутствует. Комментарии устанавливают, что место деятельности должно носить определенную степень постоянства, т.е. не иметь временного характера. Место деятельности, не будучи организовано для временного пользования, может составить постоянное представительство, даже если существует в течение очень короткого периода времени ввиду специального характера деятельности организации или вследствие определенных обстоятельств (например, неудачные инвестиции) и было ликвидировано раньше предполагаемого времени. Деятельность может быть непостоянной, но операции должны иметь регулярный характер.

Между тем четкого определения рассматриваемого понятия Комментарии не содержат. В связи с этим целесообразно было бы обратиться к отечественному законодательству. Однако в НК РФ критерий постоянства места деятельности заменен абсолютно иным критерием - регулярностью деятельности. Определение регулярности деятельности не содержится в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах. Предложение МНС России обращаться при определении регулярности деятельности к Положению, на наш взгляд, является не самым удачным, поскольку для целей налогообложения само понятие «постоянное представительство» не имеет организационно-правового значения, а квалифицирует деятельность иностранной организации, и с ним связывается обязанность уплачивать налоги, поименованные в Международных соглашениях.

Нам представляется, что, поскольку согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах фактические суммы налога определяются по результатам финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика за определенный период (отчетный, налоговый), критерий регулярности деятельности имеет смысл оценивать применительно к совокупной деятельности за этот период, а не в отношении продолжительности отдельных хозяйственных операций.

Что же касается термина, указанного в Международных соглашениях («постоянное место деятельности»), то при рассмотрении данного вопроса необходимо оценивать степень постоянства места. На наш взгляд, постоянным местом является в том случае, если предпринимательская деятельность через него с целью извлечения дохода на территории Российской Федерации осуществляется непрерывно или оно может быть признано постоянным при использовании его более двух раз в течение налогового периода.

С большинством иностранных государств, организации которых осуществляют деятельность в России, Российской Федерацией заключены Международные соглашения. Согласно ст. 7 НК РФ при установлении международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения, иных правил и норм, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Соответственно при налогообложении иностранных организаций, действующих в Российской Федерации через постоянные представительства, применяются нормы Международных соглашений. Однако, как отмечено выше, в Международных соглашениях отсутствует определение постоянного места деятельности. Как правило, в международных налоговых договорах имеется отсылка к национальному законодательству, если термин не определен. В НК РФ определен другой критерий образования постоянного представительства - регулярность деятельности.

В случае возникновения спорной ситуации неизбежно потребуется легальное определение термина, указанного в Международном соглашении. При разрешении аналогичных судебных споров арбитражные суды практически всегда следуют принципу «преобладания формы над существом», а не наоборот. Для урегулирования спорных ситуаций и установления единого подхода к институту «постоянного представительства» как в международной, так и в национальной налоговой практике необходимо, во-первых, привести понятие «постоянное представительство», указанное в НК РФ, в соответствие с понятием «постоянное представительство», закрепленным в Международных соглашениях, во-вторых, четко определить в НК РФ термин «постоянное место деятельности».

Ведение предпринимательской деятельности

Ключевым моментом в данном вопросе является извлечение иностранной организацией дохода от места деятельности на территории Российской Федерации. В связи с этим следует отметить, что многие налогоплательщики допускают ошибку, полагая, что в случае направления денежных средств от покупателей не на счета в российских банках, а за рубеж постоянное представительство у иностранной организации на территории Российской Федерации не возникает. Между тем прибыль организации, относящаяся к постоянному представительству, возникает, когда деятельность такой организации, действующей через расположенное на территории Российской Федерации постоянное представительство, направлена на извлечение дохода и не зависит от местонахождения банка.

Условий о поступлении выручки на счета российских представительств иностранных компаний НК РФ и Международные соглашения не содержат, так как по российскому законодательству о налогах и сборах налогоплательщиком является иностранная организация - иностранное юридическое лицо, самостоятельно исполняющее обязанности налогоплательщика на территории Российской Федерации в лице своего представительства. Следовательно, и головной офис, и представительство являются единым налогоплательщиком.

Международными соглашениями и нормами национального законодательства определено, что если организация проводит предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в другом государстве, то это другое государство может взимать налог с прибыли организации, но только в той части, которая относится к постоянному представительству. Исходя из данного положения некоторые специалисты в области налогообложения иностранных организаций делают вывод, что право налогообложения не распространяется на ту прибыль, которую организация может получать в этом государстве иным путем, чем через постоянное представительство. Соответственно, облагая налогом прибыль, получаемую иностранной организацией в данной стране, налоговые органы этой страны могут рассматривать отдельные источники прибыли, которую организация получает в их стране, и определять наличие «постоянного представительства» применительно к каждому источнику. Однако при этом можно столкнуться с проблемой налогового избежания. Так, если организацией создается в другом государстве представительство, которое не приносит прибыли и не предназначено для создания прибыли, а единственная цель которого - подготовка предпринимательской деятельности, которую организация проводит через независимых агентов или иным способом, то, хотя эта предпринимательская деятельность может быть организована и управляться постоянным представительством, на практике это трудно доказать. Если иностранная организация организует на территории другого государства постоянное представительство, то, на наш взгляд, в целях создания более эффективного и упрощенного налогового администрирования на нее должна распространяться налоговая юрисдикция данного государства. При этом более предпочтительным было бы взимание налога со всей прибыли, которую эта организация получает на его территории, независимо от того, поступает ли прибыль от использования постоянного представительства или от другой деятельности на данной территории.

**Особенности налогообложения иностранных организаций. Постоянное представительство иностранной организации**

1. Положениями статей 306 - 309 настоящего Кодекса устанавливаются особенности исчисления налога иностранными организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, в случае, если такая деятельность создает постоянное представительство иностранной организации, а также исчисления налога иностранными организациями, не связанными с деятельностью через постоянное представительство в Российской Федерации, получающими доход из источников в Российской Федерации.

2. Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации для целей настоящей главы понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее в настоящей главе - отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с:

-пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

-проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

-продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;

-осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной пунктом 4 настоящей статьи.

3. Постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Постоянное представительство прекращает существование с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации.

При пользовании недрами и (или) использовании других природных ресурсов постоянное представительство иностранной организации считается образованным с более ранней из следующих дат: даты вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности, или даты фактического начала такой деятельности. В случае, если иностранная организация выполняет работы, оказывает услуги другому лицу, имеющему указанную лицензию (разрешение) или выступающему в качестве генерального подрядчика для лица, имеющего такую лицензию (разрешение), при решении вопросов, связанных с образованием и прекращением существования постоянного представительства этой иностранной организации, применяется порядок, аналогичный установленному пунктами 2 - 4 статьи 308 настоящего Кодекса.

4. Факт осуществления иностранной организацией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства. К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относятся:

1) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

2) содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;

3) исключен. - Федеральный закон от 29.05.2002 N 57-ФЗ; (см. текст в предыдущей редакции)

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации; (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) (см. текст в предыдущей редакции)

5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

5. Факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории Российской Федерации при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, сам по себе не может рассматриваться для такой иностранной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

6. Факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон (участников), осуществляемую полностью или частично на территории Российской Федерации, сам по себе не может рассматриваться для данной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

7. Факт предоставления иностранной организацией персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства иностранной организации, предоставившей персонал, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен.

8. Осуществление иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов, при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства этой организации в Российской Федерации. (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) (см. текст в предыдущей редакции)

9. Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если эта организация осуществляет поставки с территории Российской Федерации принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории или под таможенным контролем, а также в случае, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам, предусмотренным пунктом 2 настоящей статьи, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент). (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) (см. текст в предыдущей редакции) Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

10. Тот факт, что лицо, осуществляющее деятельность на территории Российской Федерации, является взаимозависимым с иностранной организацией, при отсутствии признаков зависимого агента, предусмотренных пунктом 9 настоящей статьи, не рассматривается как приводящий к образованию постоянного представительства этой иностранной организации в Российской Федерации.

# Налоговые особенности постоянных представительств иностранных организаций

# Иностранная организация, осуществляющая на территории России регулярную предпринимательскую деятельность, создает здесь свое "постоянное представительство". Данный термин заимствован из международной юридической практики. Обратите внимание, что он определяет лишь налоговый статус иностранной организации. То есть наличие или отсутствие у зарубежной компании постоянного представительства имеет значение только для целей налогообложения, а не говорит об организационно-правовой форме, в которой создано российское подразделение иностранной фирмы. Это ясно следует из ст. 306 НК РФ, которая определяет нюансы налогообложения прибыли иностранных организаций. Так, под постоянным представительством иностранной фирмы в Российской Федерации понимается "филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности", через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории России.

# Конечно, наиболее распространенной формой присутствия зарубежных организаций в России являются филиалы и представительства. Именно в этих формах аккредитованы, зарегистрированы и поставлены на налоговый учет большинство иностранных фирм на территории РФ. Все они, осуществляющие регулярную предпринимательскую деятельность, для целей налогообложения прибыли являются "постоянными представительствами".

# Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшего их юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений (ст. 55 ГК РФ). Руководители представительств и филиалов назначаются внутренними документами иностранной компании и действуют на основании доверенности.

# В соответствии с законодательством Российской Федерации положения международного документа имеют преимущественное право над национальным законодательством, в том числе это касается и налогообложения. На практике данная норма представляет интерес для зарубежных компаний, созданных в государстве, у которого с Российской Федерацией заключено соглашение (конвенция, договор) об избегании двойного налогообложения. Цель подобных международных договоров - исключить ситуацию, когда одна и та же налоговая база облагается налогом дважды в двух разных странах. Если в таком международном соглашении содержатся иные правила и нормы, чем предусмотренные российским налоговым законодательством, то при налогообложении иностранной фирмы, которая зарегистрирована в данной стране, следует руководствоваться положениями международных договоров (ст. 7 НК РФ). В настоящее время Россия заключила соглашения об избежание двойного налогообложения с несколькими десятками стран. Причем эта работа активно продолжается, регулярно готовятся и подписываются новые международные соглашения с разными государствами.

# Регистрация в России

# Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации (п. 2 ст. 144 НК РФ). Если у зарубежной фирмы несколько подразделений в России, то она самостоятельно выбирает то, по месту налоговой регистрации которого будет представлять налоговые декларации и уплачивать налог за все подразделения. О своем выборе следует письменно уведомить инспекции по месту нахождения всех своих российских подразделений.

# Порядок учета иностранных организаций в российских налоговых органах установлен Положением об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций (утв. Приказом МНС России от 07.04.2000 N АП-3-06/124). В нем, в частности, указано, что если иностранная организация осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в России через отделение в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности), то она обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней с даты ее начала (п. 2.1.1 Положения). Если же период деятельности иностранной организации не превышает 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности), то учет такой организации осуществляется на основе уведомлений об источниках доходов и имуществе (разд. 4 Положения).

# Это то, что касается постановки на учет в налоговых органах. Но кроме этого, филиал иностранного юридического лица имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность в России только после аккредитации (п. 4 ст. 22 Федерального закона от 09.07.1999 N 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации"). Ее проводит соответствующий уполномоченный орган (Государственная регистрационная палата при Минюсте России, Торгово-промышленная палата РФ). В результате регистрации филиал или представительство будут внесены в Сводный государственный реестр. Порядок аккредитации установлен Постановлением Совмина СССР от 30.11.1989 N 1074 "Об утверждении положения о порядке открытия и деятельности в СССР представительств иностранных фирм, банков и организаций". Пройдя аккредитацию, иностранная организация получает ряд преимуществ, в том числе и налоговых. Например, аккредитованные представительства иностранных юридических лиц и их сотрудники имеют право не уплачивать НДС при аренде помещений, если налоговым законодательством иностранных государств установлен аналогичный порядок в отношении российских граждан и организаций (п. 1 ст. 149 НК РФ). То есть страна, в которой зарегистрирована зарубежная фирма, входит в Перечень, утвержденный Приказом МИД России N 13747, МНС России N БГ-3-06/386 от 13.11.2000.

# Также аккредитованное представительство получает определенные таможенные послабления. Например, при временном ввозе грузов для личных нужд персонально аккредитованных иностранных сотрудников представительств таможенные пошлины и налоги не взимаются (п. 5.1 Приказа ГТК России от 24.11.1999 N 815). А персонально аккредитованные иностранные сотрудники представительства могут временно ввозить в Россию без уплаты таможенных пошлин транспортные средства, зарегистрированные в иностранном государстве, на срок своего временного пребывания, но не более чем на год (п. 13 Постановления Правительства РФ от 29.11.2003 N 718).

# Налог на прибыль

# В рамках данной статьи мы говорим о налогообложении постоянных представительств. Налоговый кодекс подробно оговаривает условия, при которых деятельность иностранной организации в Российской Федерации признается постоянным представительством. Вот эти три условия.

# 1. Наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации в Российской Федерации (филиала, представительства, бюро и т.д.).

# 2. Осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации, связанной:

# - с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

# - проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

# - продажей товаров с расположенных на территории РФ складов;

# - осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера. Виды подготовительной и вспомогательной деятельности перечислены в п. 4 ст. 306 НК РФ. Например, к ним относятся: хранение товара только для целей его демонстрации, закупка товаров или маркетинговые исследования. Обратите внимание, что соглашением об избежание двойного налогообложения могут быть предусмотрены иные случаи, когда деятельность обособленного подразделения рассматривается как подготовительная или вспомогательная.

# 3. Предпринимательская деятельность должна осуществляться на регулярной основе. При этом постоянное представительство иностранной организации считается образованным именно с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение (п. 3 ст. 306 НК РФ).

# Нередко возникает вопрос: какую деятельность считать регулярной? Налоговые органы на этот счет обычно высказывают мнение, что это индивидуально определяется в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения каких-либо хозяйственных операций в России, например разовая продажа принадлежащего иностранной организации недвижимости, регулярной деятельностью не считаются.

# Учет доходов

# При наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

# Налогооблагаемая прибыль постоянного представительства определяется как разность между всеми относящимися к постоянному представительству доходами и всеми произведенными им расходами. Речь идет о следующих видах доходов:

# - от осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство;

# - от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства в РФ;

# - иные доходы от источников в РФ, относящиеся к постоянному представительству (п. 1 ст. 309 НК РФ). А именно:

# 1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций;

# 2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

# 3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации;

# 4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;

# 5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);

# 6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;

# 7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации;

# 8) доходы от международных перевозок;

# 9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

# 10) иные аналогичные доходы.

# Учет расходов

# Организации, осуществляющие в России деятельность через постоянное представительство, признают в целях налогообложения расходы в общем порядке, так же как и российские налогоплательщики. Но некоторые особенности у иностранных представительств все же имеются. Так, если в соглашении об избежании двойного налогообложения с соответствующим иностранным государством установлены правила, отличные от российского налогового законодательства, то руководствоваться следует нормами международного договора между странами. Например, в соглашении России с иностранным государством могут быть дополнительно оговорены некоторые виды затрат, которые включаются в расходы постоянного представительства. Чаще всего это управленческие и общеадминистративные траты, понесенные иностранной фирмой при организации деятельности в России.

# Налоговые ставки

# Прибыль постоянного представительства от обычной деятельности, прибыль по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок облагается по ставке 24% (п. 1 ст. 284 НК РФ). Доходы в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам - по ставке 15% (пп. 2 п. 3 ст. 284, п. 4 ст. 284 НК РФ). Правда, в отношении дивидендов следует сделать оговорку. Если иностранная компания является резидентом государства, имеющего с Россией соглашение об избегании двойного налогообложения, то ситуация может быть иной. В некоторых международных соглашениях есть пункт о недискриминации резидентов соответствующего иностранного государства по отношению к резидентам Российской Федерации. В этом случае к доходам в виде дивидендов будет применяться такая же ставка, как и для отечественных организаций, то есть 9% (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

# Налог на добавленную стоимость

# В соответствии со ст. 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Сначала разберемся с реализацией товара. Согласно ст. 147 НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется либо в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории России. При этом не имеет значения, резидентами какого государства являются продавец и покупатель, в любом случае данная операция будет облагаться налогом на добавленную стоимость. Постоянное представительство иностранной организации рассчитывает и уплачивает его в том же порядке, что и российские компании.

# При реализации услуг и работ применяется немного другой подход. Если работы (услуги) оказывает постоянное представительство, то местом осуществления деятельности считается территория Российской Федерации (п. 2 ст. 148 НК РФ). Исключения составляют лишь пункты, указанные в п. 1.1 ст. 148 НК РФ. В нем перечислены работы (услуги), которые физически оказываются за пределами России (например, ремонт имущества, находящегося за границей, или реставрационные работы недвижимости, расположенной за рубежом, и т.д.). В целом можно обобщить, что постоянные представительства иностранной фирмы облагаются НДС в том же порядке, что и российские организации.

# Единый социальный налог и НДФЛ

# Специальных положений, регулирующих порядок исчисления и уплаты единого социального налога постоянными представительствами иностранных организаций, Налоговый кодекс не содержит. Однако недавно был принят Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ, который внес ряд поправок во вторую часть Налогового кодекса. Они вступят в силу с 1 января 2008 г. В частности, в гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" все словосочетания "постоянные представительства" были заменены на "обособленные подразделения" иностранных организаций. Эта корректировка ликвидирует "белое пятно", которым можно было воспользоваться для снижения налоговых платежей. Как уже было сказано в начале статьи, в большинстве случаев иностранная организация, присутствующая на территории России, осуществляет здесь предпринимательскую деятельность, из-за чего автоматически подпадает под определение "постоянное представительство". Именно этот термин используется в Налоговом кодексе, когда речь идет о налоговых обязательствах зарубежной фирмы, которая здесь расположена. Из-за этого на практике встречались случаи, когда иностранные организации маскировали свою предпринимательскую деятельность, скрывая регулярность оказываемых услуг, работ, продажи товаров. Это позволяло им не подпадать под определение "постоянное представительство" и, как следствие, избегать обязательств, установленных Налоговым кодексом для "постоянных представительств". Например, в гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" налоговым агентом является именно "постоянное представительство". Значит, если фирма скроет признаки того, что она им является, это даст ей возможность не осуществлять обязанности налогового агента. То есть не перечислять в бюджет, допустим, НДФЛ с заработной платы сотрудников, которые оформлены в этой зарубежной фирме, присутствующей на территории РФ. С 2008 г. в связи с заменой в тексте гл. 23 "постоянных представительств" на "обособленные подразделения" уже будет неважно, осуществляет иностранная организация в России предпринимательскую деятельность или нет. В любом случае, проводя выплаты физическим лицам, она должна будет удерживать НДФЛ и перечислять его в казну Российской Федерации. Обычно в представительствах работают иностранцы, поэтому некоторые затруднения с начислением ЕСН могут возникнуть. Рассмотрим две ситуации. Первая - когда иностранец оформлен как сотрудник представительства и трудится в нем на постоянной основе. Отметим, что на территории России нормы трудового законодательства распространяются и на иностранных граждан (ст. 11 ТК РФ). Поэтому выплаты, начисленные работнику-иностранцу, работающему по трудовому договору, облагаются ЕСН независимо от статуса работника (постоянно или временно проживающий в России), места заключения договора, а также независимо от того, где начисляются и производятся выплаты (за границей или на территории РФ). Такого мнения придерживается Минфин в своем Письме от 06.03.2006 N 03-05-02-03/12.

# Вторая ситуация - когда иностранец часть времени проводит за границей, а часть - в командировке в России. Если работник командирован в представительство на территории России, за время командировки ему выплачиваются суточные. Эти компенсационные выплаты не облагаются ЕСН, но только в пределах норм, установленных российским законодательством.

# Что же касается налога на доходы физических лиц, то если иностранец оформлен в постоянном представительстве (а с 2008 г. - в любом "обособленном подразделении" иностранной фирмы) на территории России, то НДФЛ он уплачивает по ставке 13% (или 30%, если находится в России менее 183 дней). Кстати, Минфин считает, что если трудовой договор с иностранцем заключен на срок не менее 183 дней, то НДФЛ можно сразу начислять по ставке 13%, а не 30 (Письмо от 30.06.2005 N 03-05-01-04/225). Если же иностранец посетил представительство во время своей командировки на короткий срок, то уплатить НДФЛ ему придется, только если он получит на территории РФ какой-либо доход. Тогда ставка НДФЛ для него составит 30%. А если командировка продлилась более 183 дней, то - 13% от суммы дохода, полученного на территории России.

# Налог на имущество

# Иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства или имеющие в собственности российскую недвижимость, должны уплачивать налог на имущество (п. 1 ст. 373 НК РФ). Они ведут учет объектов налогообложения, исчисляют налоговую базу, авансовые платежи и суммы налога в таком же порядке, как и российские организации (п. 2 ст. 374 НК РФ).