



Будылин С.Л.

СОВМЕСТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ С ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИЕЙ И ЕЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Иностранная компания, желающая вести коммерческую деятельность в России (или с российскими резидентами), имеет для этого целый ряд альтернативных возможностей. Прежде всего она может открыть в России представительство или филиал, который будет действовать, по существу, почти на тех же условиях, что обычная российская компания. С другой стороны, компания может вести деятельность полностью вне территории России, получая средства в виде поступлений по внешнеторговым сделкам с российскими резидентами либо в виде доходов пассивного характера, таких, как дивиденды, проценты или роялти.

Есть и некоторые промежуточные варианты. В частности, иностранная компания может заключить договор о совместной деятельности (он же договор простого товарищества) с российской организацией, переложив содержательную часть бизнеса в России на российского партнера. Обсуждению этого последнего варианта и посвящена настоящая статья. Основным вопросом здесь является, конечно, налогообложение соответствующих доходов иностранной компании

Под договором **простого товарищества** (или, что то же самое, договором о **совместной деятельности**) Гражданский кодекс РФ (ст. 1041 ГК) понимает договор, согласно которому двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. При-

быль от совместной деятельности распределяется затем пропорционально стоимости вкладов товарищей (если иное не предусмотрено договором) (ст. 1048 ГК).

Таким образом, иностранная компания может передать российской организации определенное имущество или денежные средства, которые будут использоваться последней для получения прибыли в рамках договора простого товарищества, а соответствующая доля прибыли будет отправляться иностранному участнику договора. В принципе по договору простого товарищества каждый из товарищей полномочен действовать от имени всех товарищей (ст. 1044-1 ГК), но в рассматриваемой ситуации типичным является вариант, когда вся содержательная деятельность ведется именно российским товарищем.

Особенности налогообложения иностранной компании в России зависят прежде всего от наличия у неё постоянного представительства в РФ. Под **постоянным представительством** иностранной организации в 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 РФ (ст. 306 НК).

Отметим, что понятие постоянного представительства в смысле налогового права не тождественно понятию представительства или филиала в гражданско-правовом смысле. Возможны ситуации,

когда представительства (в гражданско-правовом смысле) в РФ у иностранной компании нет, а постоянное представительство (в налоговом смысле) - есть, и наоборот. В частности, деятельность зависимого агента иностранной компании образует ее постоянное представительство, даже при отсутствии какого-либо ее офиса в России (п. 9 ст. 306).

Если постоянное представительство есть, то оно платит со своей прибыли налог по обычной ставке (24%) (ст. 306-307 НК); если нет, то некоторые виды доходов иностранной компании подлежат налогообложению у источника выплаты по различным ставкам (дивиденды - 15%, проценты и роялти - 20% и др.) (ст. 309-310 НК). Этот принцип универсален и распространяется на любые формы деятельности компании, в том числе через договор простого товарищества.

Таким образом, необходимо определить, образует ли деятельность по договору простого товарищества постоянное представительство или нет. Налоговый кодекс прямо указывает, что **сам по себе факт заключения иностранной организацией такого договора не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства в РФ** (п. 6 ст. 306 НК). Это, однако, не значит, что никакая деятельность в рамках подобного договора не может привести к образованию постоянного представительства.

Прежде всего необходимо выяснить, предусматривает ли вообще договор ведение предпринимательской деятельности (если нет, то и постоянного представительства заведомо нет), а если предусматривает, то ведется ли она именно иностранной компанией (через своих должностных лиц или зависимых агентов). В частности, если российскому товарищу предоставлено право заключать сделки от имени иностранной компании и он этим правом регулярно пользуется, он имеет статус зависимого агента, деятельность которого образует постоянное представительство (п. 9 ст. 306). В этом случае российская организация, деятельность которой образует постоянное представительство иностранной компании, уведомляет об этом факте налоговый

орган (уведомление по форме 2501И(2000)), который на основании этого уведомления ставит иностранную компанию на налоговый учет.

Если же роль иностранного товарища ограничивается тем, что он вносит деньги или имущество, а затем получает свою долю прибыли, ни зависимого агента, ни постоянного представительства в РФ у него нет, а его доходы классифицируются как доходы от источников в РФ, полученные без образования постоянного представительства, в соответствии с чем и облагаются налогом (ст. 309 НК). Далее мы будем подразумевать именно такой случай.

Доходы по подобному договору простого товарищества можно отнести к подпункту «доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений» (пп. 2 п. 1 ст. 309 НК). **Ставка налога на прибыль для таких доходов - 20%**. Отметим, что ставка для близкой разновидности дохода - дивидендов по акциям российских компаний - ниже, всего 15%.

Иностранная компания должна встать на налоговый учет путем направления уведомления в налоговый орган по месту нахождения источника выплаты (форма 2504И). При этом налог с доходов от источников в РФ исчисляет, удерживает и перечисляет в бюджет (при каждой выплате) не она сама, а российский плательщик дохода, в данном случае российский участник договора простого товарищества, приобретающий статус налогового агента.

При наличии у иностранной компании имущества в РФ (как движимого, так и недвижимого), в том числе используемого по договору простого товарищества, компания также должна встать на налоговый учет по месту его нахождения (формы 2502И, 2302ИМ). При этом имущество подлежит обложению налогом на имущество, если иное не предусмотрено международным налоговым соглашением. Налог компания может уплатить самостоятельно или через налогового представителя (гл. 4 НК).

Следует учитывать, что если иност-

ранная компания является налоговым резидентом страны, с которой у России имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, то налоги с ее доходов взимаются в соответствии с условиями этого соглашения, которое имеет приоритет над внутренним российским законодательством.

Налоговые соглашения применяют свое определение постоянного представительства, которое может в некоторых деталях отличаться от предусмотренного НК. И, что самое главное, эти соглашения обычно устанавливают пониженные или нулевые ставки налогов, взимаемых у источника выплаты.

Чтобы понять, по какой ставке должен взиматься налог, необходимо правильно классифицировать в соответствии с налоговым соглашением вид полученного дохода. Классификация доходов по налоговому соглашению также может отличаться от применяемого в российском законодательстве. Например, определение дивидендов в типичном налоговом договоре РФ несколько шире, чем в НК. Оно включает, помимо собственно дивидендов по акциям (долям в капитале), также и доходы от других прав (не являющихся долговыми требованиями), дающих право на участие в прибыли. Однако поскольку простое товарищество не является отдельным юридическим лицом, распределяемая по соответствующему договору прибыль не может, по видимому, считаться дивидендами даже в смысле налоговых соглашений. Не является она, конечно, и процентами, роялти и т.п. Таким образом, ее остается лишь отнести к разделу «другие доходы», которые, по типичному налоговому соглашению, облагаются налогом лишь по месту нахождения самой иностранной компании (но не в РФ).

Итак, при наличии соответствующего налогового соглашения со страной местонахождения иностранной компании получаемые компанией доходы по договору совместной деятельности с российской организацией, не предусматривающему активной предпринимательской деятельности иностранного участника, **не подлежат налогообложению в РФ.**

Применимость этого тезиса зависит,

разумеется, от положений конкретного договора о совместной деятельности, а также от положений конкретного налогового соглашения, в частности, статей, относящихся к постоянному представительству, дивидендам и «другим доходам».

При этом следует иметь в виду, что большинство налоговых соглашений РФ содержит положения, направленные на борьбу с намеренным уклонением от налога, а именно, статьи об ассоциированных предприятиях. Если российская и иностранная компании являются ассоциированными (связанными в терминах владения или управления), а условия сделки между ними отличны от тех, что имели бы место между независимыми предприятиями, получаемые участниками договора доходы подлежат коррекции для целей налогообложения. Это значит, что при наличии указанных оснований часть дохода иностранной компании может быть зачислена в налогооблагаемый доход российской организации. Чтобы не попасть под это положение, компании не должны участвовать в капитале и управлении друг друга, а также иметь общих акционеров, управляющих и т.п.

Вполне вероятно, что налоговый орган не согласится с безналоговым режимом перечисления прибыли зарубежному участнику простого товарищества. При этом он может выдвигать, в частности, следующие аргументы:

1. Деятельность иностранной компании по данному договору простого товарищества образует ее постоянное представительство в РФ.

2. Российская и иностранная компания являются ассоциированными, а условия договора простого товарищества отличны от тех, что имели бы место между независимыми предприятиями. Поэтому доход иностранной компании должен быть зачислен (полностью или частично) в налогооблагаемый доход российской организации.

3. Договор простого товарищества является притворной сделкой, то есть призван прикрыть иные фактические отношения между российской и иностранной компаниями (например, заем, предоставленный иностранной компани

>>>

ей российской организации). В этом случае договор недействителен, а налогообложение следует осуществлять в соответствии с фактическими отношениями компаний (например, как процентов).

Основное противоядие против всех трех аргументов – правильное составление самого договора простого товарищества. С одной стороны, из него должно явствовать, что деятельность иностранной компании по этому договору не образует постоянного представительства в смысле данного налогового соглашения. С другой стороны, из условий договора должен быть ясен его экономический смысл для обоих участников, в нем не должно быть явно неправдоподобных или не соответствующих фактическим отношениям сторон условий. Кроме того, как уже упоминалось, желательно, чтобы компании не были связанными в терминах владельцев или менеджмента.

Для применения льготной ставки налога у источника по налоговому соглашению российский плательщик, имеющий статус налогового агента, должен получить от иностранной компании документ, подтверждающий, что иностранная компания действительно является резидентом государства, с которым имеется налоговое соглашение (п. 3 ст. 310 НК). Документ должен включать примерно такую формулировку: «Подтверждается, что компания (название компании) является в течение (год) лицом с постоянным местопребыванием в (название государства) в смысле Соглашения (название соглашения) между РФ и (название государства)». Он выдается компетентным (налоговым) органом иностранного государства и заверяется апостилем или легализуется в российском консульстве. Также потребуются заверенный русский перевод этого документа. Полученные документы не надо отправлять в налоговый орган, налоговый агент оставляет их у себя.

Отметим, что доходы, полученные иностранной компанией в России, подлежат налогообложению по месту ее регистрации в соответствии с местным налоговым законодательством, но с учетом положений налогового соглашения (то есть обычно с зачетом уплаченных в России нало-

гов, если таковые имеются).

Что касается **налогообложения имущества**, оно описывается не всеми налоговыми соглашениями, а лишь некоторыми из них. Как правило, соглашение предусматривает, что недвижимость облагается налогом по месту ее нахождения, а движимое имущество иностранной компании в РФ, не относящееся к ее постоянному представительству в РФ, не подлежит налогообложению в РФ. Таким образом, в типичном случае внесения вклада в простое товарищество движимым имуществом или деньгами налога на имущество у иностранного участника не возникает (при наличии соответствующего налогового соглашения).

Если имущество, вносимое участником в качестве вклада по договору, приобреталось специально с этой целью, то уплаченный НДС не подлежит возмещению из бюджета, а учитывается в стоимости имущества (п. 2 ст. 170 НК). Однако если имущество приобреталось с производственными целями, а уплаченный НДС уже был принят к вычету, то при внесении имущества в качестве вклада уплаченный НДС не подлежит восстановлению и уплате в бюджет (как склонны настаивать налоговые органы). Так, в некотором противоречии со здравым смыслом, указал Президиум ВАС РФ в своём Постановлении от 11 ноября 2003 г. №7473/03.

Имущество, составляющее вклад иностранного участника простого товарищества, ввозится из-за рубежа (или приобретается на месте) именно с целью вклада. Поэтому уплаченный при покупке или таможенном оформлении НДС подлежит включению в стоимость имущества.

Что касается обложения самих операций по договору простого товарищества, ситуация также не вполне очевидная. Как правило, доходы простого товарищества происходят от реализации товаров и услуг в России, а потому его операции облагаются НДС. Поскольку простое товарищество не является отдельным юридическим лицом, участниками сделок от его имени признаются все товарищи, а потому все они обязаны уплачивать НДС. Тем не менее обычно участники простого товарищества делегируют одному из

товарищей (в нашем случае – российскому) право уплаты налога за них. Он же от имени всех участников обращается за налоговыми вычетами. Счета-фактуры также выписываются от имени товарища, ведущего общие дела. Этот метод рекомендован к использованию и налоговыми органами (Письма Управления МНС по г. Москве от 23 января 2003 г. №24-11/4679, от 26 марта 2003 г. №24-11/16211).

Российский товарищ в данном случае приобретает статус налогового представителя иностранной компании (не путать с налоговым агентом!). Отметим, что для осуществления этих полномочий ему нужна специальная доверенность (п. 3 ст. 29 НК).

Поскольку простое товарищество, не будучи юридическим лицом, не может быть и работодателем, трудовые договоры с сотрудниками заключает также российский товарищ. Он же в обычном порядке начисляет и уплачивает все зарплатные налоги. Соответствующие расходы учитываются при вычислении прибыли товарищества.

Если хотя бы одним из участников договора простого товарищества является российская организация (или физическое лицо – резидент РФ), то именно на него возлагается обязанность ведения учета доходов и расходов товарищества для целей налогообложения. Это правило применяется и в тех случаях, когда российская организация не ведет коммерческие дела товарищества (ст. 278 НК). Российский участник простого товарищества обязан вычислять прибыль, причитающуюся каждому из товарищей, и ежеквартально сообщать эти сведения участникам.

Он же является налоговым агентом, удерживающим и уплачивающим в бюджет налог у источника выплаты. О выплаченных нерезиденту доходах и удержанных налогах он отчитывается перед своим налоговым органом (Приказ МНС РФ от 19 декабря 2003 г. №БГ-3-23/701@).

Российский участник обычно также выполняет функции налогового представителя иностранной компании по налогу на имущество и НДС.

Иностранная компания становится на налоговый учет в РФ не только при наличии у нее отделения (филиала, представительства), но также при наличии банковского счета, или источников дохода, или имущества, или зависимого агента в РФ (Приказ МНС РФ от 7 апреля 2000 г. №АП-3-06/124). В рассматриваемом случае иностранная компания имеет в РФ источник дохода, а также может иметь имущество, внесенное по договору простого товарищества, и (или) счет в банке. Однако сама по себе налоговая регистрация еще не означает создания постоянного представительства для налоговых целей, а значит, и необходимости для иностранной компании подавать декларацию по налогу на прибыль.

Выплаты иностранной компании по договору простого товарищества по результатам ведущейся в рамках договора коммерческой деятельности классифицируются для целей валютного контроля как операции, не связанные с движением капитала. Поэтому они осуществляются без ограничений, но под контролем государства. Он осуществляется агентами валютного контроля – российскими банками, через которые производятся выплаты. Это значит, что для осуществления валютного платежа российская организация должна предоставить в банк соответствующие документы (прежде всего копию договора), подтверждающие характер валютной операции.

Расчеты могут производиться и в рублях, для чего иностранная компания может открыть рублевый счет в российском банке. Режим таких счетов, в том числе возможность конвертации полученных средств в валюту, определяет Центральный банк РФ.

Предположим, у иностранной компании есть имущество, которое она хотела бы использовать для получения дохода в России. Таким имуществом могут быть, в частности, денежные средства, оборудование, интеллектуальная собственность. Компания имеет следующие возможности.

1. Передать имущество своему отделению в РФ
2. Внести имущество в качестве вклада в уставный фонд дочерней орга- >>>

низации в РФ

3. Передать имущество российскому партнеру во временное пользование за плату (заем, аренда, лицензионный договор)

4. Внести имущество в качестве вклада по договору простого товарищества с российским партнером

Режим налогообложения во всех случаях будет разный. Например, права на товарный знак могут быть переданы российскому партнеру по лицензионному договору, а могут – по договору простого товарищества. В первом случае получаемые иностранной компанией выплаты классифицируются как роялти, во втором – как распределяемая прибыль (по НК) или «другие доходы» (по налоговому соглашению). Налоговый кодекс предусматривает одинаковую ставку для обоих видов дохода (20%), но если с соответствующей страной есть налоговое соглашение, ставки могут различаться. Кроме того, доходы иностранной компании в виде роялти облагаются НДС: российский плательщик дохода, получая статус налогового агента по НДС, удерживает и уплачивает в бюджет часть причитающихся иностранной компании средств; при этом по уплаченному НДС

российский плательщик сможет получить налоговый вычет. Распределяемая прибыль НДС не облагается.

Приведем сводную таблицу налоговых ставок при различных вариантах получения дохода. Подразумевается, что данный договор простого товарищества не образует постоянного представительства. В графе «НДС» указано обложение НДС выплат в адрес иностранной компании (а не операций самого отделения, дочерней организации и т.д.). Еще раз подчеркнем, что ставки налога у источника могут быть уменьшены международным налоговым соглашением; для примера приведем ставки, предусмотренные налоговым соглашением между РФ и Кипром.

Во многих случаях договор простого товарищества с российским партнером может служить эффективным инструментом налогового планирования при ведении операций иностранной компании в России. При наличии налогового соглашения РФ с соответствующей страной доходы иностранного участника договора могут, при выполнении ряда условий, распределяться ему в безналоговом режиме (облагаясь налогом лишь в стране его регистрации).

Налогообложение некоторых видов операций иностранных организаций в РФ

Вид операции (объект налогообложения)	Ставка налога на прибыль для отделения или дочерней организации	Ставка налога на доходы от источников в РФ	Ставка налога на доходы от источников в РФ (по соглашению с Кипром)	Необходимость уплаты НДС
Отделение (прибыль)	24%	-	-	Нет
Дочерняя организация (дивиденды)	24%	15%	5-10% (в зависимости от вклада в капитал)	Нет
Заем (проценты)	-	20%	-	Нет
Аренда (арендные платежи)	-	20%	20%	Есть
Лицензионный договор (роялти)	-	20%	-	Есть
Простое товарищество (доля прибыли)	-	20%	-	Нет