

Заключение договора с резидентом Республики Казахстан

*Автор: Эксперт-бухгалтер Линии Консультаций КонсультантПлюс
Полякова И.О.*

Ситуация

Организация – резидент РФ на ОСНО (заказчик), заключила договор на оказание консультационных услуг с резидентом Республики Казахстан (исполнитель, консалтинговая компания, представительства на территории РФ не имеет).

По договору возможно оказание услуг на территории заказчика (разовые, не на постоянной основе). Будет ли такая деятельность казахского исполнителя считаться осуществляемой через постоянное представительство? Признается ли в данном случае заказчик налоговым агентом по налогу на прибыль?

Решение

У казахского исполнителя при оказании разовых консультационных услуг на территории заказчика не возникает постоянное представительство. Обязанностей налогового агента по налогу на прибыль у российского заказчика также не возникает. Перечень доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, подлежащих налогообложению у источника выплаты в РФ, приведен в п. 1 ст. 309 НК РФ, и такие виды дохода, как консультационные услуги, прямо в нем не поименованы.

Кроме прямо перечисленных, в указанный перечень входят также и «иные доходы» (пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ). Под «иными доходами» понимаются пассивные доходы и связанные с территорией РФ (п. 36 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ N 4 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018, п. 1 разд. III Обзора судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях).

При этом в пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ поименованы доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского

права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса, либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.

В то же время в п. 1 ст. 309 НК РФ указано, что перечисленные виды доходов не должны быть связаны с предпринимательской деятельностью иностранной организации в РФ.

А в п. 2 ст. 309 НК РФ установлено, что доходы, полученные иностранной организацией от оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со статьей 306 НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Деятельность казахского исполнителя по оказанию услуг приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ при выполнении условий, установленных положениями ст. 306 НК РФ и Конвенция об устранении двойного налогообложения, заключенной между Россией и Казахстаном.

Согласно п. 2 ст. 306 НК РФ под постоянным представительством иностранной организации в РФ для целей гл. 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 РФ, в том числе связанную с оказанием услуг, за исключением предусмотренных п. 4 ст. 306 НК РФ.

При этом "место деятельности" означает любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, независимо от того, исключительно они используются для этой цели или нет. Место бизнеса может также существовать и без отдельного помещения, достаточно иметь в распоряжении некоторое пространство (Письмо Минфина России от 16.03.2022 N 03-08-05/19776).

Для того чтобы место деятельности составляло постоянное представительство, предприятие, пользующееся им, должно производить через него полный или частичный бизнес. Деятельность необязательно должна быть производительного

характера. Более того, деятельность необязательно должна быть постоянной, то есть производиться без перерыва в операциях, но при этом операции должны иметь регулярный характер (Письмо Минфина России от 03.04.2023 N 03-08-05/29284).

Согласно п. 1 ст. 5 Конвенции термин "постоянное учреждение (представительство)" означает постоянное место деятельности, через которое предприятие одного договаривающегося государства полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве.

Согласно пп. «в» п. 3 ст. 5 Конвенции термин "постоянное учреждение" также включает оказание услуг, включая консультационные услуги, оказываемые резидентами через служащих или другой персонал, нанятый резидентом для таких целей, но только если деятельность такого характера продолжается (для такого или связанного с ним проекта) в пределах страны более чем 12 месяцев.

Исходя из вышеизложенного, в данной ситуации у казахского исполнителя при оказании разовых консультационных услуг на территории заказчика не возникает постоянное представительство. А поскольку консультационные услуги оказываются казахским исполнителем в рамках его обычной предпринимательской деятельности, обязанностей налогового агента по налогу на прибыль у российского заказчика не возникает (Постановление Президиума ВАС РФ от 08.07.2008 N 3770/08 по делу N A57-13122/06-10-28, Постановление ФАС Московского округа от 22.09.2008 N КА-А40/8207-08 по делу N A40-12461/08-99-26, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.03.2008 N Ф03-А73/08-2/509 по делу N A73-10602/2006-50).

Если вам требуется консультация по волнующим вопросам - или позвоните по тел.+7 (812) 334-44-77