



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Именем Российской Федерации

РЕШЕНИЕ  
№ 1896/12

Москва

27 апреля 2012 г.

Резолютивная часть решения объявлена 25 апреля 2012 года.

Решение изготовлено в полном объеме 27 апреля 2012 года.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в составе председательствующего судьи Тумаркина В.М., судей Зориной М.Г., Зарубиной Е.Н. рассмотрел в судебном заседании заявление представительства общества с ограниченной ответственностью «Гид Луарэт Нуэль Восток» (Франция) в Российской Федерации о признании недействующим абзаца шестого пункта 5.3 Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 28.03.2003 № БГ-3-23/150.

Протокол судебного заседания вела помощник судьи Левкина О.В.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – представительства общества с ограниченной ответственностью «Гид Луарэт Нуэль Восток» – Бондаренко С.В., Киргетова Т.А., Мариничев Г.В. (по доверенностям);

от Федеральной налоговой службы – Званков В.В., Нагиева С.Н. (по доверенностям).

Суд установил:

представительство общества с ограниченной ответственностью «Гид Луарэт Нуэль Восток» (Франция) в Российской Федерации (далее – представительство) обратилось в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о признании недействующим абзаца шестого пункта 5.3 Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 (далее – Методические рекомендации), в соответствии с которым расходы, передаваемые головным офисом постоянному представительству, считаются произведенными в том периоде, когда они были фактически переданы.

Представительство утверждает, что оспариваемым положением МНС России установило порядок признания расходов постоянными представительскими иностранными организациями, учитывающих расходы по налогу на прибыль методом начисления, отличающийся от предусмотренного пунктом 1 статьи 272 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), тем самым в нарушение статьи 4, пункта 1 статьи 6 Кодекса издало нормативный правовой акт по вопросам налогов и сборов, которым изменило определенное законодательством о налогах и сборах содержание обязанностей участников налоговых отношений, основания, условия, последовательность и порядок действий участников названных правоотношений.

В обоснование нарушения абзацем шестым пункта 5.3 Методических рекомендаций его прав и законных интересов представительство ссылается на акт выездной налоговой проверки Межрайонной инспекции ФНС России № 47 по городу Москве (далее – инспекция) от 02.03.2012 № 406, которым ему в результате исполнения инспекцией оспариваемого предписания вменено к уплате 3 380 537 рублей налога на прибыль. Указанная сумма налога начислена инспекцией, поскольку представительство включило в расходы 2010 года 16 902 684 рубля затрат, понесенных иностранной организацией в период с октября по декабрь 2010 года и переданных представительству иностранной организацией письмом от 11.01.2011.

В отзыве на заявление Федеральная налоговая служба просит отказать в удовлетворении заявленного требования, поскольку оспариваемое положение Методических рекомендаций соответствует международным договорам Российской Федерации по вопросам налогообложения, содержащим нормы о допустимости вычета расходов, понесенных иностранными организациями для целей постоянных представительств, и не противоречит пункту 1 статьи 272 Кодекса. В обоснование ФНС России пояснила следующее.

Методические рекомендации, разработанные для обеспечения единой методологии порядка исчисления и уплаты налога на прибыль, не являются нормативным актом, обязательным для исполнения налогоплательщиками, поскольку носят разъяснительный (информационный) характер, не устанавливают обязательных для неопределенного круга лиц правил поведения, подлежащих неоднократному применению.

В отношении налогообложения иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, статьей 307 Кодекса предусмотрено уменьшение доходов, полученных названными налогоплательщиками в

результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через постоянные представительства, на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов.

В отличие от установленных главой 25 Кодекса правил учета для целей исчисления налога на прибыль лишь расходов, произведенных постоянным представительством иностранной организации, статья 7 Типового соглашения между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, одобренного в качестве основы для переговоров постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 (далее – Типовое соглашение) и пункт 3 статьи 7 Конвенции от 26.11.1996 между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество (далее – Конвенция) предоставляют возможность вычета сумм расходов, понесенных иностранной организацией для целей постоянного представительства (включая управленческие и общеадминистративные расходы), независимо от того, понесены ли эти расходы в государстве, где находится постоянное представительство, или за его пределами.

Расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Информация о расходах, понесенных иностранной организацией в Российской Федерации и за ее пределами в целях получения её постоянным представительством доходов, содержится в сообщении, оформляемом в соответствии с обычаями государства, резидентом которого признается иностранная организация. Такое сообщение является первичным документом налогового учета, на основании которого

представительство осуществляет учет расходов для целей исчисления налога на прибыль.

Расходы, отраженные в передаваемом иностранной организацией сообщении, представительство относит к налоговому (отчетному) периоду, в котором они были ему переданы, так как упомянутые расходы подтверждены названным сообщением, которое является первичным документом налогового учета (независимо от содержащейся в нем информации, позволяющей идентифицировать затраты с иными отчетными (налоговыми) периодами, предшествовавшими дате передачи расходов).

Заслушав представителей участвующих в деле лиц, исследовав и оценив доказательства и доводы сторон, суд пришел к выводу о том, что заявленное требование подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

В силу пункта 1 части 2 статьи 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации Высший Арбитражный Суд Российской Федерации рассматривает в качестве суда первой инстанции дела об оспаривании нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Исходя из положений пункта 1 части 1 статьи 29, части 1 статьи 192 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и учитывая, что оспариваемый акт федерального органа исполнительной власти (Методические рекомендации) обжалуется в качестве нормативного акта, адресованного налоговым органам в целях обеспечения единообразного его применения в практической работе и использованного инспекцией в отношении представительства при осуществлении мероприятий налогового контроля, суд полагает, что спор о признании недействующим абзаца шестого пункта 5.3 Методических рекомендаций,

содержащего предписание, не допускающее по усмотрению налогоплательщика альтернативного порядка признания расходов, подведомствен арбитражным судам и подлежит рассмотрению по подсудности Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации.

В силу пункта 1 статьи 246 Кодекса плательщиками налога на прибыль признаются иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства.

В соответствии со статьей 7 Кодекса если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Типовое соглашение (статья 7) и Конвенция (статья 7) содержат нормы, которые отсутствуют в главе 25 Кодекса, в частности, положение о возможности учета представительством иностранной организации в Российской Федерации расходов, понесенных этой иностранной организацией в Российской Федерации и за её пределами в интересах указанного постоянного представительства.

Согласно пункту 6 статьи 7 Типового соглашения и пункта 5 статьи 7 Конвенции для целей налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности прибыль, относящаяся к постоянному представительству, определяется ежегодно одним и тем же методом, если только не будет веской и достаточной причины для его изменения.

В соответствии с пунктом 2 статьи 3 Конвенции при ее применении в любой момент Договаривающимся государством любой термин или выражение, которые в ней не определены, имеют смысл, который им придается законодательством этого Государства, если из контекста не

вытекает иное. Смысл, придаваемый термину или выражению налоговым законодательством этого Государства относительно налогов, на которые распространяется Конвенция, превалирует над смыслом, который придают этому термину или выражению другие отрасли законодательства этого Государства (аналогичная норма содержится в статье 3 Типового соглашения).

Типовое соглашение и Конвенция не раскрывают содержания понятия «метод, которым ежегодно определяется прибыль, относящаяся к постоянному представительству».

Следовательно, в случаях отсутствия в международных соглашениях Российской Федерации по вопросам налогообложения положений (норм, правил), посвященных методам признания доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль, препятствий для применения представительствами иностранных организаций в Российской Федерации норм Кодекса (статей 271 и 272, посвященных порядку признания доходов и расходов при использовании метода начисления), необходимых для исчисления названного налога, не имеется.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы.

Подтверждением данных налогового учета являются первичные учетные документы (статья 313 Кодекса).

Хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами бухгалтерского учета и в которых отражаются

содержание и измерители хозяйственных операций в натуральном и денежном выражении (статья 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете).

В соответствии с пунктом 1 статьи 4 Закона о бухгалтерском учете сфера его действия распространяется на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Типовое соглашение и Конвенция не содержат положений, освобождающих иностранные организации, осуществляющие деятельность через постоянные представительства в Российской Федерации, от ведения налогового и бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Следовательно, само по себе сообщение о расходах, передаваемое иностранной организацией своему представительству в Российской Федерации, содержащее показатели, необходимые для ведения налогового учета в соответствии со статьей 313 Кодекса, не может быть признано единственным оправдательным документом, на основе которого представительство осуществляет бухгалтерский и налоговый учет, поскольку расходы могут подтверждаться и иными учетными документами, содержащими сведения о хозяйственных операциях.

Как следует из части 1 статьи 192, части 3 статьи 195 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд признает нормативный акт недействующим, если оспариваемый нормативный правовой акт или отдельные его положения не соответствуют закону или иному нормативному акту, имеющим большую юридическую силу, и нарушают права и законные интересы заинтересованных лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности или создают иные препятствия для осуществления предпринимательской или иной экономической деятельности.

В данном случае суд приходит к выводу о недопустимости понуждения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаваемых плательщиками налога на прибыль в Российской Федерации, признавать дату передачи иностранной организацией своему представительству расходов, учитываемых для целей налогообложения, в качестве обстоятельства, препятствующего учету названных расходов в налоговом (отчетном) периоде, к которому они относятся, если содержащаяся в соответствующем сообщении информация позволяет определить надлежащий налоговый (отчетный) период.

С учетом изложенного следует признать абзац шестой пункта 5.3 Методических рекомендаций не соответствующим Конвенции и Кодексу и недействующим в той мере, в какой он по смыслу, придаваемому ему налоговыми органами, препятствует иностранным организациям, осуществляющим деятельность через постоянные представительства в Российской Федерации, учитывать расходы, передаваемые иностранной организацией своему постоянному представительству в Российской Федерации, по методу начисления в соответствии с главой 25 Кодекса.

На основании статьи 101, части 1 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации государственная пошлина, уплаченная при обращении в суд, относится на ответчика.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 29, 34, 167 – 170, 176, 191 – 196 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

РЕШИЛ:

признать абзац шестой пункта 5.3 Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей

налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 28.03.2003 № БГ-3-23/150, не соответствующим Конвенции от 26.11.1996 между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество и Налоговому кодексу Российской Федерации и недействующим в той мере, в какой он по смыслу, придаваемому ему налоговыми органами, препятствует налогоплательщикам (иностранным организациям, осуществляющим свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства) признавать расходы, передаваемые иностранной организацией своему постоянному представительству в Российской Федерации, по методу начисления.

Взыскать с Федеральной налоговой службы в пользу представительства общества с ограниченной ответственностью «Гид Луарэт Нуэль Восток» (Франция) в Российской Федерации 2 000 рублей расходов по уплате государственной пошлины.

Председательствующий судья В.М.Тумаркин

Судья Е.Н.Зарубина

Судья М.Г.Зорина