

Документ подписан простой электронной подписью
Информация о владельце:
ФИО: Бублик Владимир Александрович
Должность: Ректор
Дата подписания: 11.08.2023 13:24:47
Уникальный программный ключ:
c51e862f35fca08ce36bdc9169348d2ba451f033

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«УРАЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ В. Ф. ЯКОВЛЕВА»

«Утверждено»
Решением Ученого Совета УрГЮУ
имени В. Ф. Яковлева
от 26.06.2023 года

ОЦЕНОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

Актуальные проблемы налогового, международного налогового права, финансового права

Основная профессиональная образовательная программа высшего образования – программа магистратуры по направлению подготовки

40.04.01 Юриспруденция

(профиль (магистерская программа): **Налоговое, международное налоговое и финансовое право**)

ЧАСТЬ 1. (не публикуется)

ЧАСТЬ 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАБОТЕ С ОЦЕНОЧНЫМИ МАТЕРИАЛАМИ РАЗРАБОТЧИКИ

КАФЕДРА:	<i>Финансового права</i>
АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ:	Винницкий Д.В., д.ю.н., профессор Курочкин Д.А., к.ю.н., доцент

I. ТЕКУЩИЙ КОНТРОЛЬ

1. Теоретический вопрос

Понятие налога, сбора и пошлины в российской юридической науке, законодательстве и судебной практике.

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Современное российское законодательство оперирует понятиями «налог», «сбор», «пошлина», «иные обязательные платежи». И если четкое определение налога и сбора содержится в нормативных актах, в частности в НК РФ, то самостоятельное понятие пошлины в отечественном законодательстве отсутствует. Законодатель при употреблении термина «пошлина» определяет его через сбор, как в случае с государственной пошлиной. Более того, правовой доктриной и судебной практикой пристальное внимание уделяется только понятию налога, при достаточно скромной проработке понятий сбора и пошлины.

В Конституции РФ термины «налог» и «сбор» используются всегда рядом, что указывает на их тесную взаимосвязь, с одной стороны, и неравнозначность, с другой. Например, в ст. 57 говорится об обязанности платить законно установленные налоги и сборы; п. «з» ст. 71 указывает, что федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации; п. «и» ч. 1 ст. 72 относит к совместному ведению Российской Федерации и субъектов Российской Федерации установление общих принципов налогообложения и сборов; в соответствии с ч. 1 ст. 132 органы местного самоуправления самостоятельно устанавливают местные налоги и сборы.

В Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы» термин «налоговый платеж» употреблялся как собирательный для налогов, акцизов, пошлин, сборов, отчислений и т. д. Правовой режим каждого из подобных платежей в наименьшей степени зависел от его названия. Н.И. Химичева определяет налоги как «обязательные и по юридической форме индивидуально безвозмездные платежи организаций и физических лиц, установленные в пределах своей компетенции представительными органами государственной власти или местного самоуправления для зачисления в бюджетную систему (или в указанных законодательством случаях — внебюджетные государственные и муниципальные фонды) с определением их размеров и сроков уплаты». При этом отдельно автор выделяет группу платежей, к которым относит государственную и таможенную пошлины, отличие которых от налогов в том, что им свойствен возмездный характер, а обязательность их уплаты возникает только в связи с обращением к государственным или муниципальным органам за определенной услугой.

Интересной представляется позиция А.Н. Шереметьевой по проблеме соотношения различных видов платежей. По ее мнению, платеж может быть отнесен к налогу при условии соответствия его следующим характеристикам:

- отсутствие права выбора, т. е. одно из существенных различий налогов от других платежей видится в том, что уплата неналоговых платежей связана со свободой плательщика выбирать вариант своего поведения (он может отказаться от определенных притязаний или действий и тогда не будет обременен платежом). Для налогов же такая возможность не характерна;
- односторонний характер установления;
- взыскание на условиях безвозвратности и безвозмездности;
- публичный характер, т. е. цель взимания налогов — обеспечение деятельности государства посредством поступления во все бюджеты денежных средств;
- отсутствие целевой направленности;
- обеспечение государственно-властным принуждением.

«Сборы представляют собой обязательные безэквивалентные платежи, взимаемые на основании закона в форме отчуждения принадлежащих плательщику на праве собственности денежных средств, уплачиваемые при осуществлении государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными государством органами и должностными лицами возложенных на них функций».

По мнению Д.В. Винницкого, особенность сбора состоит в установлении «его размера на основе эквивалентности тем расходам, которые несет фиск при осуществлении соответствующих действий, имеющих юридическое значение, или при производстве товаров (работ, услуг), передаваемых плательщику, при условии уплаты сбора».

Традиционно основным и по существу единственным отличием сбора от налога называют индивидуальную возмездность первого, выражающуюся в обязанности совершения юридически значимых действий по факту его уплаты. Указанный критерий применяется во многих зарубежных странах для отграничения сборов и пошлин от налогов. Так, например, в финансовом праве Швеции под сборами понимаются платежи, обусловленные специальной целью и характеризующиеся тем, что плательщик или третье лицо получает встречное предоставление в связи с его уплатой. В Германии пошлиной (*gebühr*) называется платеж, имеющий черты возмездности — вознаграждение за государственные услуги или за предоставление специального права, который, наряду с не характерными для российского финансового права возмездными платежами, уплачиваемыми за получение экономических преимуществ и компенсаций за освобождение от натуральных повинностей, входит в категорию «причинно обусловленных взиманий» (*Kausalabgabe*).

Эти же авторы утверждают, что под данное определение подпадает и государственная пошлина, которая в правовой системе Российской Федерации выполняет дисциплинирующую функцию.

В.Н. Моисеев считает, что «понятие “сбор” является родовым по отношению к понятию “пошлина”», указывая при этом, что «проведение четкого разграничения между пошлинами и прочими сборами не представляется возможным, в связи с чем налоговое законодательство обоснованно не выделяет пошлины в отдельную категорию сборов». Например, таможенная пошлина является сбором в силу того, что отвечает всем условиям, характерным для платежей данного вида. И даже более выраженная регулятивная функция таможенной пошлины не дает полноценных оснований для выделения ее в отдельную категорию.

Более того, по его мнению, к сборам следует относить все обязательные платежи, внесение которых является условием совершения в отношении плательщиков юридически значимых

действий государственно-властного характера или предоставление специального права, и распространять на них правовое регулирование, предусмотренное НК РФ для сборов.

Под пошлиной ряд авторов понимают «обязательный платеж, взимаемый за услугу общественного характера» или «денежную повинность, взимаемую в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера».

В финансовом праве зарубежных государств проводится различие между понятиями «сбор» и «пошлина». Так, в законодательстве Франции сбор и пошлину дифференцируют исходя из соотношения размера платежа со стоимостью оказанных плательщику услуг. Следовательно, сбором считается платеж, установленный в определенном соотношении с издержками соответствующего органа, в то время как при установлении пошлин такое соотношение не учитывается.

Если проанализировать соответствующие статьи НК РФ, посвященные размерам государственной пошлины, то можно сделать вывод о зависимости размера пошлины от ряда обстоятельств — суммы иска, характера жалобы, субъекта, который обращается в государственные органы, особенностей действий, по факту которых уплачивается пошлина, и т. д. Явно прослеживается определенное соотношение пошлины и характера оказываемых государством услуг.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о самостоятельном существовании таких правовых категорий, как «налог» и «сбор». При этом обособленность понятия «пошлина» категорично опровергается как на уровне научно-теоретических разработок, так и на законодательно-практическом уровне.

Однако в силу того, что понятие пошлины используется отдельно от понятий сбора и налога, необходимо дальнейшее глубокое изучение указанных категорий и проведение четкой дифференциации на законодательном уровне.

2. Практическое задание

Российская организация приобрела лицензионные права на использование программы ЭВМ у компании - налогового резидента Италии. Роялти (лицензионное вознаграждение) подлежат выплате итальянской компании в 2018 году, которая представила российской организации свидетельство, выданное Торгово-промышленной палатой Италии, свидетельствующее, по её мнению, о наличии статуса налогового резидента Италии в 2018 году.

Вопросы: Какие государства могут претендовать на обложение роялти? Возникает ли международное двойное налогообложение? Устраняется ли оно на внутригосударственном или международном уровнях, каким образом? Как документально подтверждается статус иностранного налогового резидента? Ответ обоснуйте со ссылкой на правовые акты, правоприменительную практику.

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Магистранту рекомендуется разделить решение задачи на три части (по количеству основных поставленных вопросов).

1. *Какие государства могут претендовать на обложение роялти? Возникает ли международное двойное налогообложение?*

Магистранту следует обозначить, что наиболее распространенной причиной международного двойного юридического налогообложения доходов выступает так называемый конфликт принципа резидентства (право обложения всемирного дохода налогового резидента) и принципа источника (право обложения доходов резидентов одного государства от источников в другом государстве) - "residence - source conflict".

По фабуле задачи на налогообложение роялти претендует Россия (государство источника дохода) и Италия (государство резидентства). Отсюда возникает риск двойного международного налогообложения, которое в своем юридическом понимании означает двойное налогообложение в рамках идентичного или сходного налогового правоотношения: один и тот же объект дважды облагается у одного и того же налогоплательщика за один и тот же период аналогичными или сходными налогами.

По фабуле задачи лицензионное вознаграждение компании – налогового резидента Италии может облагаться подоходным налогом как в Италии (государство резидентства), так и в России (государства источника дохода).

2. Устраняется ли международное двойное налогообложение на внутригосударственном или международном уровнях, каким образом?

Как правило, двойное налогообложение устраняется путем применения соглашений об избежании двойного налогообложения, заключаемых между договаривающимися государствами. В частности, применительно к представленной фабуле, необходимо опираться на положение Конвенции между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения» (далее – Конвенция).

Согласно пункта 1 статьи 12 указанной Конвенции - «роялти, возникающие в одном Договариваемом Государстве и выплачиваемые резиденту другого Договариваемого Государства, облагаются налогом только в этом другом Государстве, если такой резидент является лицом, владеющим правом собственности на роялти».

Пункт 2 данной статьи предусматривает, что термин «роялти» при использовании в настоящей статье означает платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права пользования любым авторским правом на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и записи для телевидения или радиотрансляции, любым патентом, торговой маркой, дизайном или моделью, планом, секретной формулой или процессом, или за пользование или право пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием, или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.

Таким образом, Россия и Италия посредством заключения Конвенции предусмотрели механизм устранения двойного налогообложения роялти, возникающего в одном договариваемом государстве и уплачиваемого в пользу резидента другого договариваемого государства.

Следовательно, по фабуле задачи лицензионное вознаграждение будет облагаться только в Италии, если итальянская компания владеет правом получения лицензионного вознаграждения (и не является, например, посредником, который должен перечислить данное вознаграждение правообладателю).

Дополнительно данный вывод может быть подтвержден разъяснениями Минфина России (см. письма от 19.03.2021 № 03-08-05/19799, от 05.02.2018 № 03-08-05/6385).

Помимо этого, магистранту следует добавить, что на внутригосударственном уровне также могут быть предусмотрены нормы об устранении двойного налогообложения. Применительно к налогу на прибыль организаций можно отметить статью 311 НК РФ, которая устанавливает правила учета и налогообложения доходов, полученных российской организацией от источников за пределами РФ (данная ситуация в фабуле задачи не рассматривается).

В любом случае если международным договором Российской Федерации (соглашением об избежании двойного налогообложения) установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ (в том числе статьей 311) и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров РФ (статья 7 НК РФ).

3. Как документально подтверждается статус иностранного налогового резидента?

Магистрант должен отметить, что данный вопрос разрешается, как правило, на национальном уровне. Так, согласно пункту 1 статьи 312 НК РФ при применении положений международных договоров РФ иностранная организация, имеющая фактическое право на получение дохода, должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым РФ имеет международный договор РФ по вопросам налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае, если такое подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык. Помимо этого, иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, для применения положений международных договоров РФ, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода.

Предоставление иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанных подтверждений налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором РФ предусмотрен льготный режим налогообложения в РФ, является основанием для освобождения такого дохода от удержания налога у источника выплаты или удержания налога у источника выплаты по пониженным ставкам. На основании подпункта "i" пункта 1 статьи 3 Конвенции термин «компетентный орган» применительно к Италии означает - Министерство финансов. Таким образом, подтверждение постоянного местопребывания иностранной организации - резидента Итальянской Республики для целей применения положений Конвенции при налогообложении доходов этой иностранной организации у источника выплаты в России должно быть заверено Министерством финансов Итальянской Республики (см. также Письмо УФНС РФ по г. Москве от 17.03.2010 № 16-12/027377).

Торгово-промышленная палата Италии не является компетентным органом иностранного государства (Италии) для целей применения Конвенции. Следовательно, свидетельство, выданное Торгово-промышленной палатой Италии, не будет являться документом, подтверждающим статус резидента Итальянской Республики. В этом случае магистрант должен прийти к выводу, что условия для применения статьи 12 Конвенции не соблюдаются, а значит налоги с авторского вознаграждения должны быть уплачены в России и Италии (возможность устранения двойного налогообложения в данном случае посредством применения норм национального законодательства Италии и России подлежит дополнительной оценке).

1. II. ПРОМЕЖУТОЧНАЯ АТТЕСТАЦИЯ

Теоретический вопрос

Состав налогового правонарушения

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Состав налогового правонарушения не нашел своего формального закрепления в положениях законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации. Между тем в юридической литературе под **составом налогового правонарушения** принято понимать совокупность установленных НК РФ фактических обстоятельств и обязательных признаков, наличие которых позволяет квалифицировать противоправное деяние как налоговое правонарушение. При этом к элементам состава налогового правонарушения относят: объект, объективную сторону, субъекта и субъективную сторону.

Традиционно под объектом состава налогового правонарушения следует понимать общественные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения, взимания налогов и (или) сборов и осуществления налогового контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Объективная сторона состава налогового правонарушения, т. е. внешнее проявление противоправного деяния, включает в единстве и взаимосвязи три составляющих элемента: во-первых, совершение противоправного деяния, выраженное в форме действий или бездействия; во-вторых, причинение вреда, наступление неблагоприятных последствий; в-третьих, наличие причинно-следственной связи между совершенным противоправным деянием и наступившими неблагоприятными, общественно опасными последствиями.

Следует отметить, что общественная опасность в качестве одного из обязательных признаков объективной стороны состава налогового правонарушения лежит в основе разграничения составов налогового правонарушения и налогового преступления.

Например, применительно к неисполнению или ненадлежащему исполнению обязанности по уплате налогов и сборов общественная опасность, в виде непоступления денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации может являться основанием для решения вопроса о возбуждении уголовных дел о налоговых преступлениях (статьи 198, 199, 1991 и 1992 Уголовного кодекса Российской Федерации, далее — УК РФ) только при установлении следующих двух ключевых обстоятельств: 1) умышленности совершенного деяния (уклонения от уплаты налогов — умышленного невыполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), выраженного в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации) и 2) причинения ущерба государству в размере, указанном в уголовном законе.

В ряде случаев НК РФ предусмотрел такие дополнительные признаки объективной стороны правонарушения, как неоднократность, систематичность, т. е. повторяемость однородных действий в течение определенного законом периода, а также размеры сумм неуплаченных налогов и (или) сборов.

Субъектами состава налогового правонарушения признаются налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и иные лица, относящиеся к физическим лицам, достигшим возраста 16 лет (в том числе индивидуальные предприниматели), и/или организациям (ст. 11 НК РФ).

Субъективная сторона состава налогового правонарушения представляет совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действия или

бездействия) и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.

Субъективная сторона состава налогового правонарушения представлена в виде двух форм вины (законодатель, как можно заметить, не придает значения мотивам, цели, а также эмоциональному состоянию правонарушителя): умысел или неосторожность (ст. 110 НК РФ).

Для целей выявления в деяниях лица состава налогового правонарушения должны быть установлены все элементы его состава, при отсутствии хотя бы одного из указанных элементов привлечение к налоговой ответственности исключается.

Обращает на себя внимание то, что никто не может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, чем в порядке и по основаниям, определенным Налоговым кодексом РФ.

Среди положений Налогового кодекса РФ, регламентирующих порядок и условия привлечения к налоговой ответственности, помимо прочих, важно выделить следующие:

Во-первых, положения о презумпции невиновности, закрепляющие условие о том, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке (См., пункт 6 статьи 108 НК РФ: «Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустраняемые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица»).

Во-вторых, положения о разграничении ответственности организации за налоговые правонарушения от ответственности ее должностных лиц за административные и уголовные правонарушения (См., пункт 4 статьи 108 НК РФ: «Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации»).

В-третьих, положения о недопустимости привлечения к публично-правовой ответственности за одно и то же правонарушение (по смыслу взаимосвязанных положений Налогового кодекса Российской Федерации: пункт 3 статьи 32, пункт 15.1 статьи 101, статья 108 и пункт 2 статьи 115; См., пункт 2 Определения Конституционного Суда РФ от 22 января 2014 г. № 9-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Горфиняка Дмитрия Михайловича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 115 Налогового кодекса Российской Федерации»: «Привлечение физического лица к ответственности за налоговое правонарушение возможно только в том случае, если совершенное им деяние не содержит признаков преступления, т. е. исключается привлечение физического лица к ответственности дважды за одно и то же правонарушение»).

В-четвертых, положения о разграничении обязанности по уплате налогов и меры [Р7] ответственности за налоговое правонарушение (См., пункт 5 ст. 108 НК РФ: «Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора, страховых взносов) и пени»).

При рассмотрении вопроса о правовой квалификации деяний лиц с точки зрения наличия в них состава налогового правонарушения, а также необходимых условий для привлечения таковых к налоговой ответственности следует иметь в виду недопустимость применения права по аналогии. В частности, нельзя признавать налоговым правонарушением деяние, прямо не названное таковым в нормах НК РФ, в том числе и путем применения к этому деянию статьи НК РФ, регламентирующей сходное по некоторым признакам налоговое правонарушение.

Практическое задание

Австрийское информационное агентство открыло в г. Санкт-Петербурге представительство, которым посредством наемного персонала собиралась и обрабатывалась информация из открытых источников (газеты, журналы, интервью, данные статистики, социологических опросов, отчетность компаний и т.п.) и передавалась в центральный офис компании (г. Вена). Кроме того, данное австрийское информационное агентство через сеть Интернет продавало доступ к своей информационной базе, содержащей данные, собранные в том числе и через названное представительство в России.

Вопрос: Какие налоговые риски и последствия возможны для австрийского информационного агентства, работающего через представительство в России?

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

1. Магистрант должен отметить, что понятие «представительство» может иметь различные определения и смыслы, учитывая распространенность данного понятия в областях цивилистики. Если речь идет об определении налоговых обязательств лица, то ключевое значение имеет вопрос о том, ведет ли иностранная организация свою деятельность в России через «постоянное представительство»

В НК РФ понятию постоянного представительства посвящена статья 306, где дается определение данного термина. При этом, как отмечают ученые, в законодательстве отсутствует полноценное определение термина, в НК РФ даются лишь критерии, при соответствии которым деятельность иностранной организации на территории государства может приводить к созданию постоянного представительства.

В соответствии с пунктом 2 статьи 306 НК 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, 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.

На основании пункта 4 статьи 306 НК РФ факт осуществления иностранной организацией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных пункта 2 статьи 306 НК РФ, 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) 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;
- 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.

Таким образом, ведение деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации само по себе не является фактором, образующим постоянное представительство, но только в том случае, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации. Сбор и обработка информации для информационного агентства, как представляется, является обычной деятельностью. Следовательно, для австрийского информационного агентства осуществление данной деятельности на территории РФ будет означать возникновение постоянного представительства.

2. Учитывая, что по фабуле задачи речь идет об австрийском информационном агентстве, открывшем представительство в г. Санкт-Петербурге, магистранту следует обратиться к международному соглашению об избежании двойного налогообложения, заключенному между Россией и Австрией. Так, пункт 4 статьи 5 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Москва, 13.04.2000) предусматривает, что, независимо от иных положений данной статьи, считается, что термин «постоянное представительство» не включает содержание постоянного места деятельности исключительно для проведения любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера для предприятия.

Дополнительно можно отметить позицию Минфина России: «если деятельность представительства компании в Российской Федерации направлена на сбор и обработку информации для передачи в головной офис для дальнейшего использования в своих интересах для оказания услуг иностранным клиентам, то такая деятельность представительства является частью основной деятельности иностранной организации, приводящей к образованию постоянного представительства на территории Российской Федерации» (письмо от 20.01.2014 № 03-08-05/1418).

Таким образом, в соответствии с национальным налоговым законодательством и нормами международного соглашения представительство австрийского информационного агентства в г. Санкт-Петербурге, которое занимается сбором и обработкой информации, должно считаться постоянным представительством.

Иностранная организация, которая ведет деятельность в РФ через постоянное представительство, самостоятельно исчисляет и уплачивает налог на прибыль организаций с доходов от деятельности такого подразделения (пункт 1 статьи 246, статья 307 НК РФ).

Если иностранная организация, имеющая постоянное представительство в РФ, получает от источников в РФ доход, не связанный с деятельностью этого постоянного представительства, то налог с таких доходов исчисляет, удерживает и перечисляет в бюджет налоговый агент (пункт 4 статьи 286, пункт 1 статьи 309, статья 310 НК РФ).

3. В качестве налогового риска магистрант может отметить предпосылки для признания такой деятельности как вспомогательной и подготовительной деятельностью в интересах третьего лица, что повлечет применение специальных правил определения налоговой базы.

Согласно пункта 3 статьи 307 НК РФ в случае, если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Вместе с тем в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2014 № 09АП-34555/2014 отмечается, в частности, что деятельность в интересах третьих лиц означает оказание третьим лицам услуг, то есть совершение действий, интерес в которых имеет исключительно третье лицо. Наличие собственного интереса исключает квалификацию деятельности представительства в качестве деятельности в пользу третьего лица независимо от наличия такого интереса у третьего лица.

В постановлении ФАС Московского округа от 17.12.2013 № Ф05-13101/13 по делу № А40-157543/2012 судьи при решении вопроса об осуществлении представительством иностранной организации деятельности в интересах третьего лица также учитывали наличие при осуществлении такой деятельности коммерческого интереса у указанной иностранной организации.

ЧАСТЬ 3. (не публикуется)