



**ЭКСПЕРТНОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ**  
по запросу Коллегии адвокатов «Монастырский, Зюба,  
Степанов и партнеры» от 10.03.2017

Санкт-Петербург

10 мая 2017 г.

Адресат: Адвокат Коллегии адвокатов «Монастырский, Зюба, Степанов и Партнеры» Зюба А.И.

Экспертная организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный университет».

Место нахождения: Россия, 199034, Санкт-Петербург,  
Университетская наб. д.7-9.  
Тел: +7 (812) 328-20-00  
Эл.почта: [srbu@spb.ru](mailto:srbu@spb.ru)  
сайт: [spb.ru](http://spb.ru)

Информационные материалы, представленные для проведения исследования: Не представлены.

Общие положения

Ответственность за подготовку информационных материалов, предоставленных для экспертного исследования (далее – исходные материалы), несет руководство организации, направившей запрос. Специалист отвечает за выражение профессионального мнения по поставленным перед ним вопросам в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Экспертное исследование проведено в соответствии с законодательством РФ, внутренними правилами, действующими в СПбГУ. Экспертное исследование было спланировано, проведено для обеспечения разумной уверенности в полноте и достоверности исходной и аналитической информации для выражения экспертного суждения, и включало в себя: а) изучение доказательств, подтверждающих значение и раскрытие информации в предоставленных информационных материалах; б) оценку принципов и методов создания исходной информации; в) определение главных оценочных значений, представленных в исходной информации; г) оценку общего представления об исходной информации.

Датой экспертного заключения является дата окончания экспертного исследования. По изменениям состава и содержания информационных материалов, которые могут иметь место после окончания экспертного исследования, экспертная организация ответственности не несет.



### Вопросы, поставленные перед экспертной организацией

Экспертное исследование направлено на выражение мнения во всех существенных отношениях по поставленным перед экспертной организацией вопросам:

- 1) Имело ли место образование постоянного представительства АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (Германия) в России?
- 2) Возникла ли у АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (Германия) обязанность уплатить налог на прибыль в Российской Федерации в связи с доходом, полученным от продажи долей в российских ООО?

### Содержание исследования

Компания «ИНГКА Холдинг Б.В.», входящая в группу компаний «ИКЕА», [INGKA Holding B.V.], является резидентом Нидерландов. Большинство членов совета директоров Компании «ИНГКА Холдинг Б.В.» находятся в Нидерландах.

В связи с ростом объема деловых операций торговых центров и упрочением положения группы компаний «ИКЕА» в России в целях улучшения корпоративного управления было принято решение продать доли в трех российских организациях (ООО «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)», ООО «ИКЕА ДОМ» и ООО «ИКЕА ТОРГ») в прямую собственность голландских компаний ЗАО «ФУПРИН ХОЛДИНГ VI Б.В.» и ИНГКА РАША Б.В.

24, 25 и 29 августа 2011 года было подписано в общей сложности 6 договоров купли-продажи долей в уставных капиталах 3 российских обществ с ограниченной ответственностью, таким образом, чтобы собственниками обществ в России вместо АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» и Ингка Холдинг Юроп Б.В. стали ИНГКА РАША Б.В. и ЗАО «ФУПРИН ХОЛДИНГ VI Б.В.».

В силу требований законодательства РФ договоры подписывались на территории РФ – перед российским нотариусом. В этой связи с целью подписания договоров продавцы и покупатели выдали по 1 доверенности, каждый на один и тот же перечень уполномоченных лиц, Основным продавцом долей в российских обществах было АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (резидент Германии), которому принадлежало 99,9992 % в ООО «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)» (продано 29.08.2011 ЗАО «ФУПРИН ХОЛДИНГ VI Б.В.»), 99,9993 % в ООО «ИКЕА ТОРГ» (продано 24.08.2011 ИНГКА РАША Б.В.) и 10 % в ООО «ИКЕА ДОМ» (0,1 % продан 25.08.2011 ИНГКА РАША Б.В.; 9,9 % продано 25.08.2011 ЗАО «ФУПРИН ХОЛДИНГ VI Б.В.»).

Следственные органы в рамках уголовного дела № 92127 пришли к предварительному выводу о том, что компанией АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (резидент Федеративной Республики Германия) был неправомерно не уплачен российский налог на прибыль с доходов, полученных от продажи 99,9992 %-ной доли в уставном капитале ООО «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)» по договору купли-продажи от 29.08.2011 г., заключенному с покупателем – компанией ЗАО «Фуприн Холдинг VI Б.В.» (резидент Нидерландов).

Налоговые органы России до настоящего момента никаких налоговых претензий к АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» либо к ЗАО «ФУПРИН ХОЛДИНГ VI Б.В.» и ИНГКА РАША Б.В. по данной сделке не предъявляли, о данной сделке и ее условиях знали (так как продажа долей регистрируется в налоговых органах). Министерство Финансов Российской Федерации дало разъяснения по применимому в данной ситуации законодательству в ответ на запрос ООО «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)».



Позиция следствия касательно необходимости уплачивать российский налог на прибыль при продаже доли российской дочерней компании строится на том доводе, что деятельность доверенных лиц АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (Германия) на территории РФ привела к образованию постоянного представительства иностранной компании для целей налогообложения. Следствие квалифицировало действия поверенных лиц, указанных в доверенности от 12.07.2011 г. в качестве деятельности зависимых агентов, приводящей к образованию постоянного представительства.

В обосновании данного довода следствие ссылается на следующие обстоятельства:

- Шесть физических лиц, поименованных в доверенности от 12.07.2011 г., были уполномочены представлять интересы АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (Германия) при заключении договоров купли-продажи долей в российских ООО;
- Уполномоченными лицами было заключено в общей сложности 4 договора купли-продажи долей в трех дочерних обществах. Соответственно, приносящая доход деятельность осуществлялась неоднократно и ее нельзя квалифицировать в качестве разовой сделки.

В качестве методологических и методических основ исследования использовались стандартные в юриспруденции общенаучные методы (включая анализ, синтез и т.п.) и специально научные приемы познания (формально-юридический, телеологический и т.д.).

Как следует из запроса, иностранная компания – резидент ФРГ на основании нескольких договоров купли-продажи осуществила продажу долей в уставных капиталах трех российских юридических лиц в пользу двух иностранных компаний – резидентов Нидерландов. Принимая во внимание, что получателем дохода по указанным договорам выступает иностранная организация – резидент ФРГ, для целей налогообложения такого дохода подлежат применению правила Соглашения между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (далее – Соглашение), а также соответствующие нормы Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ).

1. Существо первого вопроса заключается в том, образуется ли постоянное представительство иностранной организации при описанных в запросе обстоятельствах.

Понятие постоянного представительства определяется в п.1 ст.5 Соглашения, согласно которому для целей Соглашения выражение "постоянное представительство" означает постоянное место предпринимательской деятельности, через которое деятельность предприятия осуществляется полностью или частично.

В соответствии с п.2 ст.306 НК РФ 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.

Приведенные определения в целом соответствуют друг другу, в различных выражениях раскрывая одни и те же признаки постоянного представительства. Из этих определений следует, что одним из обязательных условий образования постоянного представительства служит то, что налогоплательщик через него регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ.



Это условие, как обязательный элемент общего определения понятия «постоянное представительство», относится и к другой его разновидности<sup>1</sup> – т.н. зависимому агенту, признаки которого определяются в п.5 ст.5 Соглашения. В соответствии с указанным правилом если лицо, за исключением независимого агента, указанного в пункте 6 настоящей статьи, осуществляет деятельность для предприятия и имеет в Договариваемом Государстве полномочия на заключение контрактов от имени этого предприятия и обычно осуществляет указанные полномочия в этом Государстве, то такое предприятие, несмотря на положения пунктов 1 и 2 настоящей статьи, рассматривается как имеющее постоянное представительство в этом Государстве в отношении любой деятельности, осуществляемой этим лицом в интересах предприятия, если только эта деятельность не ограничивается видами, указанными в пункте 4 настоящей статьи, которые в случае их осуществления через постоянное место предпринимательской деятельности в соответствии с указанным пунктом не превращают данное место в постоянное представительство.

Понятие зависимого агента определяется также в п.9 ст.306 НК РФ, согласно которому иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам, предусмотренным пунктом 2 той же 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).

Иными словами, российский законодатель допускает признание зависимого агента в качестве постоянного представительства для целей налогообложения в случае, если такой агент, во-первых, является лицом, через которое налогоплательщик регулярно осуществляет представительскую деятельность на территории РФ и, во-вторых, имеет полномочия на заключение договоров от имени иностранной компании и регулярно их использует. Те же по смыслу правила, но в иных выражениях (с учетом особенностей перевода) содержатся в п.5 ст.5 Соглашения, в котором указывается на осуществление агентом деятельности для налогоплательщика и о том, что агент обычно (т.е. регулярно) использует полномочия на заключение договоров.

Таким образом, разовое совершение агентом сделок от имени налогоплательщика не образует постоянного представительства для целей Соглашения и ст.306 НК РФ, поскольку не отвечает признаку регулярного осуществления полномочий для ведения через агента предпринимательской деятельности.

Признак регулярности осуществления полномочий и ведения предпринимательской деятельности, безусловно, является оценочным и должен применяться с учетом совокупности фактических обстоятельств конкретного дела. Вместе с тем определенные ориентиры для применения указанного признака имеются как во внутреннем российском законодательстве, так и в международных источниках, что позволяет исключить неограниченное усмотрение правоприменителя.

---

<sup>1</sup> Как указывает Г.Р. Яруллина, «общепризнанным является деление постоянных представительств на основное и агентское» (Яруллина Г.Р. Агентский вид постоянного представительства как расширение концепции постоянного представительства: российский и международный подходы // Финансовое право, 2016, № 11. С.46).



Прежде всего, следует отметить, что ни Соглашение, ни НК РФ, ни ГК РФ не устанавливают определенного минимального количества транзакций, начиная с которого отдельные операции (сделки) образуют такое единство, как деятельность, или предпринимательская деятельность, и могут квалифицироваться как регулярные. Поэтому принципиально неверным был бы такой подход, при котором единственным или основным свидетельством возникновения постоянного представительства в форме зависимого агента признавалось бы совершение не одной, а нескольких (напр., двух и более) сделок.

Очевидно, что если бы законодатель имел основания придавать решающее значение количеству совершаемых сделок, то он бы указал его в соответствующих нормах в целях внесения правовой определенности. Между тем такой подход едва ли возможен как по юридическим, так и по экономическим причинам, поскольку количество договоров, которыми оформляются имущественные отношения, носит достаточно произвольный характер и зависит как от субъективного усмотрения сторон, которые могут одни и те же операции оформить различным количеством договоров, так и от множества случайных, не имеющих существенного значения для налогообложения обстоятельств. Думается, что применение какого-либо формального норматива, начиная с которого действия агента признавались бы регулярной деятельностью, противоречило бы основополагающим принципам налогообложения, в частности экономической обоснованности налогообложения (п.3 ст.3 НК РФ), закрепляющего приоритет существа отношений над их формой.

Изложенные соображения легли в основу определения понятия зависимого агента, содержащегося в Модельной конвенции ОЭСР, на базе которой заключаются соглашения об избежании двойного налогообложения, включая и Соглашение между РФ и ФРГ. Как указано в п.33.1 Комментариев к Модельной конвенции, требование о том, что агент должен «обычно» исполнять полномочия по заключению договоров, является отражением основополагающего принципа, закрепленного в Статье 5, согласно которому присутствие предприятия в одном из Договаривающихся государств должно быть более чем просто временным, для того чтобы предприятие могло считаться содержащим постоянное представительство и, следовательно, подлежать обложению налогом в этом государстве. Масштабы и частотность осуществления деятельности, необходимой для того, чтобы прийти к заключению, что данный агент «обычно исполняет» полномочия по заключению договоров, будут зависеть от характера договоров и предпринимательской деятельности принципала. Невозможно зафиксировать в конвенции точный критерий частотности.

В этой связи представляется, что признание действий доверенных лиц налогоплательщика в качестве регулярных должно осуществляться не на основе формальных критериев, а с использованием экономического анализа таких действий.

В частности, одним из признаков предпринимательской деятельности служит ее рисковый характер (п.1 ст.2 ГК РФ). Получение дохода (прибыли) при осуществлении такой деятельности носит вероятностный характер, размер и сам факт получения прибыли заведомо не гарантированы предпринимателю, равно как в большей или меньшей степени неопределенными являются и конкретные действия, которые следует предпринять для получения прибыли. Поэтому не могут быть признаны самостоятельным видом предпринимательской деятельности заранее определенные действия доверенного лица (представителя), уполномоченного на совершение конкретных, указанных ему сделок с заранее определенными контрагентами на заранее согласованных условиях. Более того, рисковый характер указанных операций исключается также тем, что в качестве контрагентов (покупателей) имущества (долей в уставных капиталах обществ) выступают организации, входящие в один холдинг с его продавцом и контролируемые из единого центра.



При тех обстоятельствах, которые описаны в запросе, отсутствует неопределенность как в части получения дохода и его конкретного размера, так и конкретных действий по достижению результата, поскольку в выданных доверенностях были заранее установлены и предписаны доверенным лицам все существенные условия сделок: покупатели, предмет договоров (размер продаваемых каждому долей), а также иные условия сделок.

Безусловно, и для зависимого агента, деятельность которого приводит к образованию постоянного представительства, могут быть установлены определенные ограничения его полномочий (по видам сделок, их условиям и т.п.). Однако в этих пределах для зависимого агента сохраняется свойственная предпринимательской деятельности неопределенность фактического достижения коммерческого результата, возможность заключения соответствующих договоров, их количества, конкретных лиц, с которыми будут заключены договоры и их фактическое исполнение. Именно фактическое осуществление предпринимательской деятельности через зависимого агента на территории государства, сопряженное с принятием коммерческих рисков и получением доходов в результате действий самого агента, дает право этому государству претендовать на соответствующую долю налогов в отношении указанных доходов. Совершение же сугубо технических действий по подписанию договоров, все условия которых заранее определены, само по себе не создает дохода и не может быть признано самостоятельной предпринимательской деятельностью.

Из запроса также следует, что все сделки были оформлены в течение крайне непродолжительного времени, одними и теми же представителями, являвшимися работниками дочерних компаний, в рамках реализации единого хозяйственного решения группы по оптимизации бизнес-процессов дочерних компаний, расположенных на территории РФ. В контексте Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР такое присутствие иностранной организации в лице ее представителей является не более чем временным, поскольку исчерпывается осуществлением одного хозяйственного решения, которое лишь оформляется несколькими договорами.

Имеющаяся судебная практика подтверждает изложенные выводы. Так, в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2010 по делу № А40-138878/09-112-1076, оставленном без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.09.2010, дана правовая оценка доводам налогового органа о возникновении у иностранной компании постоянного представительства в форме зависимого агента вследствие подписания на территории РФ уполномоченным представителем компании двух соглашений о целевых займах. Отклоняя доводы налогового органа и делая вывод об отсутствии признаков постоянного представительства (в частности, о разовом характере сделок и отсутствии регулярного осуществления предпринимательской деятельности), суд отметил следующие обстоятельства как существенные:

- представитель при заключении соглашений о займе не согласовывал их существенные условия и не принимал решение об их заключении, фактически осуществляя только технические функции по подписанию соглашений;
- у представителя отсутствуют полномочия на заключение каких-либо иных контрактов от имени иностранной компании;
- соглашения о займе заключены между компаниями, входящими в одну группу;
- соглашения заключены в течение короткого срока (в один день);
- представитель не занимался и не занимается поиском контрагентов.



Анализ обстоятельств указанного дела позволяет сделать вывод о значительном их сходстве с обстоятельствами, описанными в запросе.

Кроме того, если толковать нормы ст.306 НК РФ в системе с другими нормами Кодекса, то можно обнаружить, что законодатель выделяет в особую категорию сделки, которые заключаются формально как самостоятельные, а фактически выступают составной частью единой экономической операции. Так, в абз.11 п.2 ст.45, п.4 ст.105.30 упоминается о совокупности взаимосвязанных сделок, которые приравниваются по своим налоговым последствиям к единой сделке.

Иными словами, налоговый закон исходит в первую очередь не из гражданско-правового оформления операции (совокупности операций), а из ее действительного экономического смысла. На это указал также Пленум Верховного Суда РФ в п.77 постановления от 23.06.2015 № 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации".

На основании вышеизложенных норм налогового и гражданского законодательства, положений Соглашения, общепринятых правил их толкования, а также судебной практики можно сделать вывод о том, что действия представителей иностранной организации, описанные в запросе, не привели к образованию постоянного представительства на территории РФ.

2. Порядок налогообложения в Российской Федерации доходов резидента ФРГ, полученных от отчуждения имущества, определяется ст.7 и ст.13 Соглашения. Положения указанного Соглашения имеют приоритет перед нормами внутреннего налогового законодательства РФ, поскольку согласно п.1 ст.7 НК РФ если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Положения ст.7 Соглашения устанавливают порядок налогообложения доходов от предпринимательской деятельности, которая может включать в себя и реализацию имущества (напр., сбыт произведенной продукции, перепродажу товаров). Статья 13 Соглашения применяется в тех случаях, когда реализация имущества не является самостоятельным видом предпринимательской деятельности иностранной организации и осуществляется как эпизодическая (разовая) операция (напр., в случае продажи бизнеса).

В этой связи применение ст.7 Соглашения к ситуации, описанной в запросе, невозможно.

Если анализировать налогообложение доходов от отчуждения долей участия в контексте ст.13 Соглашения, то можно прийти к следующим выводам.

Согласно п.4 ст.13 Соглашения, если иное не предусмотрено другими положениями той же статьи, доходы от отчуждения имущества могут облагаться налогом только в том Договаривающемся Государстве, в котором лицо, отчуждающее это имущество, является резидентом, то есть в данном случае – в ФРГ, резидентом которой является иностранная организация. Из запроса следует, то соответствующая обязанность по уплате налога в ФРГ исполнена. Если обязанность не была исполнена в ФРГ или была исполнена не в полном объеме, то уполномоченные органы ФРГ могут предъявить соответствующие претензии, но обязанность по уплате налога в России не возникает.

Поскольку предметом купли-продажи не являлась недвижимость или транспортные средства и отчуждались доли в уставных капиталах российских юридических лиц, то следует



проанализировать единственное возможное основание для налогообложения доходов от их реализации, установленное п.2 ст.13 Соглашения. Согласно указанному положению доходы от отчуждения движимого имущества, представляющего собой активы постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве, или относящегося к постоянной базе, которой располагает резидент одного Договаривающегося Государства для оказания независимых личных услуг в другом Договаривающемся Государстве, включая доходы, получаемые вследствие отчуждения такого постоянного представительства (отдельно или вместе с остальным предприятием) или такой постоянной базы, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

Таким образом, условиями налогообложения доходов от отчуждения движимого имущества являются, во-первых, наличие на территории РФ постоянного представительства резидента ФРГ и, во-вторых, то, что предметом договора выступают активы этого представительства.

Выводы о недопустимости квалификации действий доверенных лиц иностранной компании в качестве основания для возникновения ее постоянного представительства изложены выше.

Таким образом, можно признать, что описанная в запросе ситуация не подпадает под исключение, установленное п.2 ст.13 Соглашения, а следовательно, подлежит применению п.4 той же статьи, предусматривающий налогообложение доходов от отчуждения имущества в государстве, резидентом которого является продавец, т.е. в данном случае в ФРГ.

### Заключение

**Вопрос 1.** Имело ли место образование постоянного представительства АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (Германия) в России?

**Ответ на вопрос 1.** На основании вышеизложенных норм налогового и гражданского законодательства, положений Соглашения, общепринятых правил их толкования, а также судебной практики можно сделать вывод о том, что действия представителей иностранной организации, описанные в запросе, не привели к образованию постоянного представительства на территории РФ.

**Вопрос 2.** Возникла ли у АО «ИКЕА Айнрихтунгс ГмбХ» (Германия) обязанность уплатить налог на прибыль в Российской Федерации в связи с доходом, полученным от продажи долей в российских ООО?

**Ответ на вопрос 2.** Описанная в запросе ситуация не подпадает под исключение, установленное п.2 ст.13 Соглашения, а следовательно, подлежит применению п.4 той же статьи, предусматривающий налогообложение доходов от отчуждения имущества в государстве, резидентом которого является продавец, т.е. в данном случае в ФРГ.

Исследование в объеме 8 страниц.

Директор  
Центра экспертиз

З.В. Мыскова