

ПОНЯТИЕ ОБОСОБЛЕННОГО ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ

О.А. Мясников, кандидат юрид. наук,
юрисконсульт PricewaterhouseCoopers CIS Law Offices B.V.

Одним из наиболее эффективных способов увеличения доходов компании является создание филиала. Открытие дополнительного офиса или торговой точки расширяет сферу бизнеса, способствует продвижению товаров фирмы на новые рынки сбыта.

При создании подразделения следует учитывать положения как гражданского, так и налогового законодательства. Это поможет избежать проблем в отношениях с контролирующими органами.

Кроме того, компании потребуется решить ряд организационных вопросов и найти источники финансирования расходов, связанных с открытием нового офиса.

РЕШИЛИ ОТКРЫТЬ
ФИЛИАЛ?
ПОСЧИТАЙТЕ
РАСХОДЫ!

Открывая филиал, компания должна быть готова к расходованию средств:

1) *на регистрацию дополнений, вносимых в устав.* За государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, фирме потребуется уплатить госпошлину в размере 400 руб. (п. 1 ст. 333.33 НК РФ);

2) *на аренду помещений.* Эти затраты зависят от площади снимаемого офиса, его месторасположения, наличия телекоммуникационных средств связи, мебели и прочего (конечно, покупка мебели и оргтехники для филиала требуется лишь в том случае, если в арендуемом помещении их нет);

3) *на приобретение имущества* (оргтехники, мебели, автомобилей и т. д.);

4) *на оплату труда* (руководителю и сотрудникам). Общая сумма расходов по оплате труда зависит от количества работников филиала и их квалификации, а также от объема работы;

5) *иных* (на открытие расчетного счета, получение лицензии, рекламу и др.).

Кроме того, фирме необходимо поставить созданное подразделение на учет в налоговом органе.

Понятие обособленного подразделения в налоговом законодательстве

Сначала определим, что понимается под обособленным подразделением в законодательстве о налогах и сборах. Согласно ст. 11 НК РФ обособленное подразделение организации — это любое территориально обособленное ее подразделение, по месту на-

хождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или нет его создание в уставе или других документах фирмы, и от полномочий, которыми оно наделяется. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

СОЗДАННОЕ
ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ
НЕОБХОДИМО
ПОСТАВИТЬ
НА УЧЕТ
В НАЛОГОВОМ
ОРГАНЕ

Создав обособленное подразделение, нужно известить об этом налоговую инспекцию. Пункт 2 ст. 23 НК РФ обязывает организацию письменно сообщать в налоговый орган обо всех обособленных подразделениях не позднее чем через месяц со дня их создания.

Кроме того, организация обязана подать в налоговый орган заявление о постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения в течение одного месяца после его создания (п. 4 ст. 83 НК РФ), на что также указывают арбитражные суды (**постановление ФАС Поволжского округа от 11 ноября 2005 г. № А72-3536/05-7/247**).

Первый признак обособленного подразделения — территориальная обособленность. Если подразделение открывается по тому же почтовому адресу, что и у самого предприятия, то данная структура не может считаться обособленным подразделением. Такие выводы сделаны, например, в **постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 11 апреля 2005 г. № Ф04-9124/2004(10178-А27-26)**.

ЕСЛИ ГОЛОВНОЙ
ОФИС И ФИЛИАЛ
РАСПОЛОЖЕНЫ
НА ТЕРРИТОРИИ,
ПОДВЕДОМСТВЕННОЙ
ОДНОЙ И ТОЙ ЖЕ
НАЛОГОВОЙ
ИНСПЕКЦИИ,
РЕГИСТРИРОВАТЬ
ФИЛИАЛ НЕ НУЖНО

Ранее между налоговыми органами и фирмами возникали споры о том, нужно ли регистрировать структурное подразделение, открываемое на территории, подведомственной той же инспекции, что и головной офис организации. Арбитражные суды в таких случаях отмечали, что если компания создаст свое подразделение в том же районе города, где находится сама, и контролировать подразделение будет тот же налоговый орган, что проверяет компанию, то обращаться в налоговый орган с заявлением о постановке на учет подразделения не следует.

В справедливости сказанного убеждает п. 39 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Нижестоящие арбитражные суды принимали схожие решения (**постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 января 2006 г. № А56-31316/03, постановление ФАС Дальневосточного округа от 14 января 2005 г. № Ф03-А04/04-2/3923**).

Таким образом, в случае открытия обособленного подразделения, расположенного на территории,

подведомственной тому же налоговому органу, организация обязана лишь сообщить в инспекцию сведения о нем в срок, установленный п. 2 ст. 23 НК РФ. Данные выводы сделаны в **постановлении ФАС Северо-Западного округа от 1 февраля 2005 г. № А26-8318/04-21.**

Сейчас подход, выработанный судебной практикой, получил законодательное закрепление. Согласно новой редакции п. 4 ст. 83 НК РФ обособленное подразделение не следует регистрировать в инспекции, если оно находится на территории того же муниципального образования, что и сама организация.

НЕТ СТАЦИОНАРНЫХ
РАБОЧИХ МЕСТ —
НЕТ И СТРУКТУРНОГО
ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ

Второй признак обособленного подразделения — наличие стационарных рабочих мест. В соответствии со ст. 209 ТК РФ рабочее место — это место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно контролируется работодателем. Такое определение трудового законодательства применимо и к налоговым правоотношениям (**постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15 февраля 2006 г. № Ф08-253/2006-118А**). Стационарным рабочим местом считается тогда, когда оно создано на срок более одного месяца (п. 2 ст. 11 НК РФ). Подчеркнем, что даже одно стационарное рабочее место в филиале создает обособленное подразделение и его необходимо регистрировать в инспекции. Это следует из письма МНС России от 29 апреля 2004 г. № 09-3-02/1912 «О признании одного рабочего места обособленным подразделением».

Понятие обособленного подразделения в гражданском законодательстве

Итак, мы выяснили, что означает термин «обособленное подразделение» для целей налогообложения, теперь рассмотрим его значение в гражданском законодательстве. Гражданский кодекс РФ содержит определения понятий двух видов обособленных подразделений — филиала и представительства.

Согласно ст. 55 ГК РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне его местонахождения, представляющее интересы юридического лица и осуществляющее их защиту. Филиалом признается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне его местонахождения и осуществляющее все его функции или их часть.

При этом представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуще-

вом юридическим лицом, которое их создало, и действуют на основании утвержденных им положений.

Для открытия филиала необходимо решение руководства организации (приказ, распоряжение) о его создании. Например, в акционерных обществах решение о создании филиала принимает совет директоров (наблюдательный совет). Это предусмотрено ст. 65 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон об акционерных обществах).

Кроме того, гражданское законодательство требует разработки и утверждения положения о филиале. В этом документе следует раскрыть правовой статус филиала, место его расположения, основные функции и т. п.

ФИЛИАЛ
И ПРЕДСТАВИ-
ТЕЛЬСТВО ДОЛЖНЫ
БЫТЬ УКАЗАНЫ
В УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ
ДОКУМЕНТАХ
СОЗДАВШЕЙ
ИХ ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии со ст. 55 ГК РФ филиалы и представительства должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица. Создавая филиал, необходимо позаботиться о внесении соответствующих изменений в устав фирмы. Внесение в устав акционерного общества изменений, связанных с созданием филиалов, осуществляется на основании решения совета директоров (наблюдательного совета) общества (п. 5 ст. 12 Закона об акционерных обществах).

Для открытия подразделения необходимо принять на работу руководителя филиала и других работников. Возможен и такой вариант: сначала можно назначить директора подразделения и поручить ему самостоятельно решать кадровые вопросы.

ТОЛЬКО
ДОВЕРЕННОСТЬ
ПОДТВЕРЖДАЕТ
ПОЛНОМОЧИЯ
РУКОВОДИТЕЛЯ
ФИЛИАЛА

По смыслу п. 3 ст. 55 ГК РФ руководитель филиала назначается юридическим лицом и действует на основании его доверенности. Необходимо иметь в виду, что полномочия директора филиала обязательно должны быть удостоверены доверенностью. Они не могут основываться лишь на указаниях, содержащихся в учредительных документах организации, положении о филиале и прочем, либо явствовать из обстановки, в которой действует руководитель филиала. На это обращено внимание в п. 20 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Понятия «филиал» (ст. 55 ГК РФ) и «обособленное подразделение» (ст. 11 НК РФ) имеют определенные различия, хотя и то и другое обозначают структурную единицу фирмы.

Когда обособленное подразделение считается созданным?

Моментом создания обособленного подразделения является день завершения оборудования стационарных рабочих мест и начала работы подразделения. Данная точка зрения приведена в **постановлении Президиума ВАС РФ от 8 июля 2003 г. № 2235/03.**

ЕСЛИ СТАЦИОНАРНЫЕ
РАБОЧИЕ МЕСТА ЕЩЕ
НЕ ОБОРУДОВАНЫ,
ТО ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ
НЕ СЧИТАЕТСЯ
СОЗДАННЫМ

В том случае, если компания проводит лишь подготовительные мероприятия, направленные на оборудование рабочих мест и открытие филиала, говорить о создании подразделения рано. Соответственно, и сообщать в инспекцию о его открытии еще не следует. Арбитражные суды разделяют эту точку зрения (**постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 июня 2006 г. № А56-51950/2005; постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10 мая 2006 г. № А82-12661/2005-29; постановление ФАС Дальневосточного округа от 14 января 2005 г. № Ф03-А04/04-2/3923).**

Например, если в устав организации внесены изменения или издан приказ о приеме на работу директора филиала, но стационарные рабочие места еще не оборудованы, то информировать налоговиков о создании обособленного подразделения не нужно. Подтверждением тому являются **постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 10 апреля 2006 г. № Ф04-1881/2006(21273-А81-26); от 25 января 2006 г. № Ф04-9980/2005(19089-А67-35); постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27 апреля 2006 г. № А29-7451/2005А.**

АРЕНДА ОФИСА
НЕ ПОДТВЕРЖДАЕТ
СОЗДАНИЯ
СТАЦИОНАРНЫХ
РАБОЧИХ МЕСТ

Заключение договора аренды помещения само по себе также не является доказательством, безусловно подтверждающим факт создания стационарных рабочих мест (**постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 июля 2005 г. № А56-48067/04).**

Что грозит компании за несвоевременное извещение налогового органа?

НЕИЗВЕЩЕНИЕ
НАЛОГОВОЙ
ИНСПЕКЦИИ
ОБ ОТКРЫТИИ
ФИЛИАЛА
ВЛЕЧЕТ
НАЛОЖЕНИЕ
ШТРАФА

Если организация не сообщит в налоговую инспекцию об открытии филиала, как требует п. 2 ст. 23 НК РФ, то по ст. 126 НК РФ ее оштрафуют на 50 руб. за каждый отсутствующий документ. Напомним, что данная статья предусматривает ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Сделанные выводы подтверждаются арбитражной практикой, в частности — **постановле-**

нием ФАС Северо-Западного округа от 1 февраля 2005 г. № А26-8318/04-21.

Если организация опоздает с подачей заявления о постановке филиала на учет, с нее взыщут штраф в размере 5 тыс. или 10 тыс. руб. (в зависимости от срока опоздания). Такие санкции установлены в ст. 116 НК РФ «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе». Как показывает практика, суды штрафуют фирмы за нарушение срока постановки подразделения на учет (**постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 5 декабря 2005 г. № Ф08-5047/2005-2002А**).

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ
ЗА СВОЕВРЕМЕННОЕ
ИЗВЕЩЕНИЕ
НАЛОГОВОЙ
ИНСПЕКЦИИ
ОБ ОТКРЫТИИ
ФИЛИАЛА НЕСУТ
ДИРЕКТОР
И ГЛАВБУХ

Причем пострадать могут и руководители организации — директор и главбух. На это обращено внимание в **постановлении Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»**. За несвоевременную подачу заявления о постановке на учет в налоговом органе должностных лиц наказывают штрафом в размере от 5 до 10 МРОТ. Если организация к тому же вела предпринимательскую деятельность, ее руководство могут оштрафовать на сумму от 20 до 30 МРОТ, причем МРОТ в данном случае составляет 100 руб. Такие санкции предусмотрены ст. 15.3 КоАП РФ.

Налоговые последствия создания обособленного подразделения

Филиал может иметь отдельный баланс, банковский счет и печать со своим наименованием. Например, филиал акционерного общества должен учитывать свое имущество на отдельном балансе (п. 4 ст. 5 Закона об акционерных обществах). Подтверждением тому является **постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 мая 2006 г. № А56-29965/2005; постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 ноября 2002 г. № Ф04/4331-1709/А45-2002**.

ОБОСОБЛЕННЫЕ
ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ
ИСПОЛНЯЮТ
ОБЯЗАННОСТИ
ОРГАНИЗАЦИИ
ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ

В таком случае филиалу нужно самостоятельно уплачивать налоги, в частности НДС, ЕСН, налог на прибыль и налог на имущество (ст. 19, п. 7 ст. 226; п. 8 ст. 243; ст. 288; ст. 384 НК РФ). Данная позиция приведена и в **постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23 мая 2006 г. № А56-30204/2005; постановлении ФАС Московского округа от 12 августа 2005 г. № КА-А40/7383-05, письме Минфина России от 29 июня 2006 г. № 03-05-01-04/194**.

Особенности открытия подразделений отдельных компаний

ФИЛИАЛ БАНКА НЕ ДОЛЖЕН ПОЛУЧАТЬ ОТДЕЛЬНУЮ ЛИЦЕНЗИЮ	<p><i>Создание филиала банка.</i> Кредитная организация открывает филиал с момента уведомления Банка России. В уведомлении указываются почтовый адрес филиала, его полномочия и функции, сведения о руководителях, масштабы и характер планируемых операций, а также представляются оттиск его печати и образцы подписей руководителей.</p> <p>Причем филиалу банка не нужно получать отдельную лицензию — он вправе проводить банковские операции на основании лицензии, выданной банку. Это предусмотрено ст. 22 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности».</p>
ФИЛИАЛ УЧЕБНОГО ЗАВЕДЕНИЯ НЕ МОЖЕТ ФУНКЦИОНИРОВАТЬ БЕЗ СОБСТВЕННОЙ ЛИЦЕНЗИИ	<p><i>Открытие филиала образовательного учреждения.</i> Для того чтобы оказывать образовательные услуги через филиал вуза, недостаточно лицензии самого учебного заведения. Его филиал должен иметь свою лицензию на право ведения образовательной деятельности, это предусмотрено п. 24 ст. 33 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании» и подтверждается определением Верховного Суда РФ от 20 февраля 2003 г. № КАС03-38; постановлением ФАС Московского округа от 26 августа 2003 г. № КА-А40/5981-03-П.</p> <p>Если филиал будет оказывать платные образовательные услуги без лицензии, вуз может быть оштрафован (решение Арбитражного суда Московской области от 14 апреля 2005 г. № А41-К2-4554/05).</p>
ОХРАНА ПОМЕЩЕНИЙ НА ТЕРРИТОРИИ ДРУГОЙ ОРГАНИЗАЦИИ НЕ СВИДЕТЕЛЬСТВУЕТ О СОЗДАНИИ ОБОСОБЛЕННОГО ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ	<p><i>Открытие подразделения охранного предприятия.</i> Если частное охранное предприятие оказывает услуги по охране помещений на территории другой организации, то филиал как обособленное подразделение не возникает. Такой подход отражен в постановлении ФАС Поволжского округа от 14 июня 2005 г. № А65-29434/2004-СА2-9; постановлении ФАС Северо-Западного округа от 24 февраля 2005 г. № А05-11368/04-9 и вполне обоснован. В противном случае охранным предприятиям пришлось бы оформлять как филиал каждый свой пост на охраняемых организациях. Таким образом, если помещения, на которых несут дежурство охранники, не находятся в собственности ЧОПа и не арендуются им, обособленное подразделение не образуется.</p> <p><i>Создание подразделения строительной фирмы.</i> Иногда в качестве обособленных подразделений налоговыми органами рассматриваются строительные участки, на которых работают бригады подрядных организаций. Если по месту производства</p>

является ли
строительный
участок
структурным
подразделением?

работ у строительных фирм отсутствуют объекты недвижимости на праве собственности или аренды, где можно было бы оборудовать рабочие места, говорить о создании обособленного подразделения нельзя. Это подтверждается **постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 31 марта 2006 г. № Ф08-1149/2006-489А.**

Является ли банкомат обособленным подразделением?

Налоговики признают обособленным подразделением организации любое территориально обособленное от нее подразделение, по местонахождению которого организация создает рабочие места и осуществляет деятельность в течение срока, превышающего один месяц. Отсутствие какого-либо признака обособленного подразделения, перечисленного в п. 2 ст. 11 НК РФ, не ведет к созданию обособленного подразделения.

Согласно ст. 209 ТК РФ рабочее место — это место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно контролируется работодателем.

БАНКОМАТ
НЕ ЯВЛЯЕТСЯ
ОБОСОБЛЕННЫМ
ПОДРАЗДЕЛЕНИЕМ
ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии с п. 1.3 Положения ЦБ РФ от 24 декабря 2004 г. № 266-П «Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт» банкомат — это электронный программно-технический комплекс, предназначенный для совершения без участия уполномоченного работника кредитной организации операций по выдаче (приему) наличных денежных средств с использованием платежных карт; передачи кредитной организации распоряжений об их перечислении с банковского счета (счета вклада) клиента и составления подтверждающих документов. Таким образом, банкомат не подпадает под определение рабочего места и не является обособленным подразделением, т. е. у организации не возникает обязанность по постановке на учет в налоговом органе по местонахождению обособленного подразделения. Такие выводы сделаны в письме ФНС России от 29 декабря 2006 г. № ШТ-6-09/1275@ «О направлении разъяснений».

Ответственность обособленного подразделения

Создавая обособленное подразделение, не следует забывать о том, что всю ответственность за его деятельность несет юридическое лицо. Это, например, прямо предусмотрено п. 5 ст. 5 Закона об акционер-

ОБОСОБЛЕННОЕ
ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ
НЕ НЕСЕТ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ
ЗА НЕУПЛАТУ
НАЛОГОВ

ных обществах. Причем организация будет отвечать как по гражданско-правовым, так и по налоговым (ст. 107 НК РФ) и административным обязательствам. На это обращено внимание в **постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 ноября 2005 г. № А69-492/05-8-10-Ф02-5691/05-С1**, в **постановлении Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2007 г. № 13617/06**.

Суды прямо указывают, что филиалы юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков. Ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов и пеней несет юридическое лицо, в состав которого входит филиал. Данная правовая позиция приведена в **п. 9 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»**.