

§ 5 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Еременок В.В.

КРИТЕРИЙ МЕСТА ФАКТИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ В СОГЛАШЕНИЯХ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ИСТОРИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ТОЛКОВАНИЕ

Аннотация: В рамках сотрудничества государств по налоговым вопросам разрабатываются правила, направленные на избежание международного двойного налогообложения. В статье исследуется вопрос формирования модельного правила для разрешения проблемы двойного резидентства юридических лиц. На основе анализа документов международных организаций выделены основные этапы межгосударственного сотрудничества по исследуемому вопросу. В статье приведены проекты формулировок модельного правила, а также основные аргументы и доводы, использовавшиеся при их разработке. Установлено, что в рамках работы Организации европейского экономического сотрудничества, а впоследствии Организации экономического сотрудничества и развития, в качестве коллизионного правила для разрешения проблемы двойного резидентства юридических лиц был выработан и предложен критерий места фактического управления. Рассмотрены основные подходы к определению налогового резидентства юридических лиц на основании критерия управления в национальных законодательствах и правоприменительной практике стран общего и континентального права. Представлены различные точки зрения по поводу содержания и толкования критерия места фактического управления. Сделан вывод об обоснованности применения подхода преобладания существа над формой при определении налогового резидентства юридических лиц посредством критерия места фактического управления.

Ключевые слова: Юриспруденция, налоговый резидент, двойное резидентство юридических лиц, налоговый домициль, реальный центр управления, преимущественный критерий, место фактического управления, место центрального управления и контроля, доктрина вершины, преобладание существа над формой

Одной из предпосылок возникновения международного двойного налогообложения является коллизия резидентских налоговых юрисдикций нескольких государств (residence-residence conflict), которая приводит к проблеме двойного резидентства (dual residence), то есть к ситуации, когда одно и то же лицо признается налоговым резидентом¹ по нацио-

нальному законодательству двух государств².

de income) вне зависимости от источника его получения, то есть с доходов, полученных как на территории данного государства, так и за его пределами, иными словами налоговые резиденты несут неограниченную налоговую обязанность (unlimited tax liability). См.: OECD Glossary of Tax Terms (Residence, Residence Principle of Taxation, Resident) // [Электронный ресурс] – Адрес ресурса в сети интернет: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#R> (на 16.03.2013); Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2004. С. 96.

¹ Налогообложение по принципу резидентства означает, что налогоплательщик – налоговый резидент государства платит налог с так называемого мирового дохода (worldwi-

² См.: Arnold B., McIntyre M. International Tax Primer. 2nd edition. The Hague. Kluwer Law International, 2002. P. 27;

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

В поиске юридических средств устранения коллизийной проблемы двойного резидентства юридических лиц можно выделить несколько этапов.

В целях решения отдельных вопросов международного налогообложения государства со второй половины XIX века начали заключать первые соглашения об устранении двойного налогообложения³. В XX веке анализом проблем международного налогообложения занимались специализированные подразделения международных организаций, в том числе предпринимая попытки выработать универсальные модельные правила для устранения двойного налогообложения.

Лига Наций

В 1925 году Финансовому комитету Лиги Наций был представлен Доклад о двойном налогообложении и уклонении от налогов⁴, в котором правительственные технические эксперты в целях разрешения проблем двойного налогообложения предложили обосновывать связь между налоговой юрисдикцией отдельного государства и налогоплательщиком через понятие «налоговый домициль» (*fiscal domicile*), а также принять международные конвенции по налоговым вопросам. Определять налоговый

домициль юридического лица предлагалось следующим образом:

«В случае юридических лиц (акционерных компаний), мы предлагаем, чтобы налоговый домициль был местом, где находится фактический центр (effective centre) предприятия, то есть местом, где находится «мозговой центр» («brain»), управление и контроль за предпринимательской деятельностью»⁵.

В 1927 году Комитет технических экспертов подготовил проекты четырех налоговых конвенций, в том числе Проект двусторонней конвенции для предотвращения двойного налогообложения. В тексте Проекта конвенции понятие «налоговый домициль компании» отсутствовало, но использовалось понятие «реальный центр управления»: «Доход от акций или схожих прав на долевое участие облагается налогом в государстве, в котором находится реальный центр управления производством»⁶.

В 1931 году Налоговым комитетом Лиги Наций был подготовлен Проект многосторонней конвенции для предотвращения двойного налогообложения определенных категорий дохода, согласно которому *налоговым домицилем юридического лица был его реальный центр управления*⁷. Такой же подход сохранился при-

Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М.: Магистр, 2009. С. 15-16.

³ См. подроб.: *Хуммель Р., Козлов Е.Ю.* История международного налогового права // Финансовое право зарубежных стран: Сборник научных трудов под ред. д.ю.н., проф. Г.П. Толстопятенко. Вып. II. М.: МГИМО, 2001. С. 43-54.

⁴ См.: Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions: Document F.212, submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, February 1925. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 2 [4061]. // [Электронный ресурс] – Адрес ресурса в сети интернет: <http://setis.library.usyd.edu.au> (на 16.03.2013). Здесь и далее тексты документов Лиги Наций и ОЕЭС приводятся согласно их электронной версии в базе SETIS Библиотеки Сиднейского университета (setis.library.usyd.edu.au).

⁵ См.: Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 21 [4081].

⁶ Article 4. *Income from shares or similar interests shall be taxable in the State in which the real centre of management of the undertaking is situated.* Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation. Double Taxation and Tax Evasion: Report Document C. 216. M. 85, submitted by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion to the Financial Committee of the League of Nations, 12 April 1927. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 10 [4124].

⁷ Article 1. ... *the fiscal domicile of a juristic person is its real centre of management.* Draft Plurilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Certain Categories of Income. League of Nations Fiscal Committee, Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee: Document C.415.M.171.1931.II.A. 29 May to 6 June 1931. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 10 [4234], 13 [4937].

менительно к налоговому домицилию предприятий в Проекте конвенции 1933 года для распределения доходов от предпринимательской деятельности между государствами в целях налогообложения⁸.

В результате проведения двух региональных налоговых конференций были подготовлены Модельная двусторонняя конвенция для предотвращения двойного налогообложения дохода Мехико 1943 года и Лондонская модельная двусторонняя конвенция для предотвращения двойного налогообложения дохода и имущества 1946 года. Принципиальное отличие модельных конвенций друг от друга заключалось в том, что в Модельной конвенции Мехико налоговый домициль юридических лиц определялся как «государство, по законам которого они были учреждены», а в Лондонской модельной конвенции как «государство, в котором находится их реальный центр управления»⁹.

Комментарии к обеим Модельным конвенциям подчеркивали, что формула налогового домициля компаний на основании критерия места инкорпорации в Модельной конвенции Мехико наиболее соответствовала американской правовой системе. При этом определение домициля в Лондонской модельной конвенции основывалось на ранних разработках Налогового комитета Лиги Наций и было закреплено в большинстве налоговых соглашений, заключенных между европейскими странами¹⁰.

⁸ См.: Draft Convention adopted for the Allocation of Business Income between States for the Purposes of Taxation. League of Nations Fiscal Committee, Report to the Council on the Fourth Session of the Committee: Document C.399.M.204. 1933.II.A. 15-26 June 1933. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 3-4 [4243-4244].

⁹ См.: League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88.1946.II.A. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 72-73 [4392-4393].

¹⁰ См.: Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 10 [4330].

Организация европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС)

В 1956 году Налоговому комитету ОЕЭС было поручено разработать проект Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала.

В 1958 году Налоговый комитет представил Первый доклад, в котором, в том числе, было дано заключение по концепции налогового домициля и представлен проект соответствующей статьи Модельной конвенции. В докладе прямо отмечалось, что концепция налогового домициля является важной составляющей в соглашениях о двойном налогообложении, поскольку определяет физических и юридических лиц, на которых эти соглашения распространяют свое действие, а в случае коллизии домицилей (conflict of domicile) определяет договаривающееся государство, которому предоставлено право взимать налог. Отдельно подчеркивалось, что концепции налогового домициля существенно отличаются друг от друга во внутренних законах государств-членов ОЕЭС, и именно поэтому было необходимо прийти к согласию по концепции налогового домициля в соглашениях об избежании двойного налогообложения¹¹.

Поскольку государства придавали разное значение термину «домициль», при подготовке доклада эксперты рабочей группы по налоговому домицилю предложили использовать общий термин – «резидент» – для обозначения лиц, несущих полную налоговую обязанность. Был сделан вывод, что коллизия внутренних концепций домициля двух государств в отношении одного лица может быть преодолена только через использование *преимущественного критерия (preference criterion)*, который устанавливает, какое из двух государств имеет приоритет в налогообложении, и тем самым

¹¹ См.: The Elimination of Double Taxation: 1st Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C. 1958. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 20 [4464].

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

ограничивает применение национальных норм о домициле обоих государств. Эксперты отмечали, что для разрешения коллизии критерий должен, по возможности, быть таким, «чтобы налогооблагаемое лицо могло ему соответствовать только в одной стране, а сам критерий в то же самое время содержал такую привязку, которая бы естественно предполагала, что право облагать налогом передается определенной стране»¹².

Статья о налоговом домициле в Докладе 1958 года была изложена в следующей редакции:

«Статья III о налоговом домициле

1. Для целей настоящей Конвенции термин «резидент» договаривающегося государства означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит в нем налогообложению на основании своего домициля, постоянного местопребывания, места управления или любого другого аналогичного критерия.

3. В случае, если в соответствии с положениями пункта 1 юридическое лицо является резидентом обоих договаривающихся государств, то оно считается резидентом того договаривающегося государства, в котором находится место его фактического управления. Это же положение применяется к партнерствам и ассоциациям, которые не являются юридическими лицами по национальному законодательству, по которому они управляются»¹³.

¹² См.: Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee of the O.E.E.C. Denmark – Luxembourg. FC/WP2(57)3. 5 November 1957. P. 7.

¹³ III Article on Fiscal Domicile 1. For the purposes of this Convention, the term “resident” of a Contracting State means any person who, under the law of that State, is liable to taxation therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other similar criterion. 3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a legal person is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident of the Contracting State in which its place of effective management is situated. The same provision shall apply to partnerships and associations which are not legal

В Комментариях к статье о налоговом домициле указывалось, что конвенции об избежании двойного налогообложения не преследуют цель проверять национальные правила договаривающихся государств в части выявления случаев, когда лицо рассматривается как имеющее домициль, и потому подлежащее полной налоговой обязанности в данном государстве. В Комментариях подчеркивалось, что конвенции не устанавливали стандарты в отношении правил о домициле для национальных законодательств договаривающихся государств. Правовое регулирование полной налоговой обязанности находилось полностью в компетенции национальных законодателей договаривающихся государств¹⁴. Отмечалось, что на практике редко бывает, когда компания может подлежать налогообложению как резидент более чем в одном государстве. Однако, такие ситуации вполне возможны, если, например, одно государство учитывает важность регистрации, а другое – место управления. Таким образом, и в отношении компании должны быть установлены специальные правила преимущественного критерия. При этом предполагалось, что преимущественный критерий не должен быть исключительно формальным, как например, место регистрации, которое редко используется в конвенциях о двойном налогообложении. Обычно в конвенциях отмечалась важность места, где компания фактически управляется, но формулировка этого критерия в текстах конвенций была разной.

Следует учитывать, что формулировка преимущественного критерия в случае двойного домициля (резидентства) юридических лиц рассматривалась параллельно с вопро-

persons under the national laws by which they are governed. См.: Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 35 [4479].

¹⁴ См.: Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 55– 56 [4499-4500].

сом налогообложения доходов предприятий морского, внутреннего водного и воздушного транспорта. Двусторонние конвенции об избежании двойного налогообложения такого дохода обычно предоставляли право налогообложения государству, в котором находилось «место управления» предприятия; в иных соглашениях учитывалась важность «места фактического управления»; в третьих соглашениях – «налогового домицилия» оператора.

Отдельное внимание в Комментариях уделялось конвенциям, которые заключала Великобритания. В них закреплялось, что компания, как и корпоративные объединения, считается резидентом того государства, в котором «управляется и контролируется ее предпринимательская деятельность». В связи с этим Великобритания дала разъяснение, что это выражение означает «фактическое управление» предприятием.

Систематическое толкование терминов, использовавшихся в Лондонской модельной конвенции Лиги Наций (реальный центр управления) и докладах-проектах Налогового комитета ОЕЭС (место фактического управления), дает основание утверждать, что концепции места фактического управления и реального центра управления, по сути, означают одно и то же, и являются взаимозаменяемыми¹⁵.

Таким образом, в рамках Налогового комитета ОЕЭС было выработано предложение использовать в качестве преимущественного критерия для разрешения коллизионной ситуации двойного резидентства юридических лиц *место фактического управления*.

¹⁵ См.: *Shalhav S. The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule // Intertax, Vol. 32, Issue 10, 2004. P. 468; Substance: Aligning International Tax Planning with Today's Business Realities by Axel Smits, Isabel Verlinden. PWC, 2009. P. 62; The Elimination of Double Taxation: 2nd Report by the Fiscal Committee of the O.E.E.C. 1959. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 4. P. 17 [4527].*

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)

В 1963 году Налоговый комитет, полномочия которого были подтверждены в рамках ОЭСР, представил проект Конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и капитал между странами-членами ОЭСР¹⁶. Предложенный проект Конвенции (далее – Модельная конвенция ОЭСР¹⁷) состоял из ранее представленных проектов статей, разработанных в рамках ОЕЭС. Сфера действия Модельной конвенции ОЭСР по лицам и механизм определения резидентства подпадающих под ее действие лиц полностью соответствовал подходам, ранее выработанным в рамках ОЕЭС.

Правило для разрешения ситуации двойного резидентства лиц, не являющихся физическими лицами, было закреплено в части 3 статьи 4 Модельной конвенции ОЭСР:

«Если в соответствии с положениями части 1 настоящей статьи лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договаривающихся Государств, то оно считается резидентом только того Государства, в котором находится место его фактического управления»¹⁸.

В основу правила по устранению двойного резидентства в Модельной конвенции ОЭСР положен коллизионный подход. Если исполь-

¹⁶ См.: Report of the Fiscal Committee on the Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital Among the Member Countries of the O.E.C.D., Council, O.E.C.D. C(63)87 Part I. 6 July 1963. P. 1-59.

¹⁷ Следует заметить, что в английском тексте применительно к редакции 1963 года используется название *Проект конвенции ОЭСР [OECD Draft Convention]*, а применительно к последующим редакциям – название *Модельная конвенция ОЭСР [OECD Model Convention]*.

¹⁸ *OECD Model Tax Convention, Article 4(3) Resident: "Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated".*

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

зовать аналогию со структурой коллизионной нормы¹⁹, то объемом вышеприведенной нормы является налоговое резидентство компании, а привязкой – преимущественный критерий места фактического управления, используемый для разрешения коллизии национальных правил резидентства. Данная норма в международной практике получила название *коллизионное правило (критерий) установления резидентства (residence tie-breaker rule/criterion)*²⁰.

В отношении концепции налогового домициля (резидентства) Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР 1963, 1977 и 1992 годов в общем и целом содержали и отражали разъяснения и доводы, которые были приведены в докладах экспертов рабочих групп и окончательно представлены в докладах Налогового комитета ОЕЭС 1958 и 1959 годов.

Критерий места фактического управления был предложен Модельной конвенцией ОЭСР в качестве коллизионного правила, направленного на разрешение ситуации двойного резидентства компании. При этом ни сам текст Модельной конвенции, ни Комментарии к ней не содержали каких-либо указаний и разъяснений, что

*конкретно следует понимать под фактическим управлением, то есть формами и уровнями его реализации. В отсутствии указаний и ориентиров по данному вопросу страны, включившие критерий места фактического управления в свои налоговые соглашения, склонялись толковать его в соответствии со своим внутренним законодательством, а не как автономную концепцию (норму) международных налоговых соглашений*²¹.

В общих замечаниях к Модельной конвенции ОЭСР 1963 года, а также в прилагаемых к ней Комментариях, делалась ссылка на различные критерии резидентства компаний, закрепленные в международных договорах и национальных законодательствах, в частности место центрального управления и контроля и место управления.

Место центрального управления и контроля

Место центрального управления и контроля называют «критерием определения резидентства компаний по общему праву»²², который был обоснован в широко цитируемом решении по делу *De Beers Consolidated Mines, Limited v. Howe (Surveyor of Taxes)*. Позиция Палаты лордов Великобритании, сформулированная Лордом Лоренберном, была следующей:

*«Компания в целях подоходного налога является резидентом там, где осуществляется ее реальная предпринимательская деятельность... А реальная предпринимательская деятельность осуществляется там, где фактически находится центральное управление и контроль»*²³.

¹⁹ Коллизионные нормы в международном частном праве определяют, право какой страны подлежит применению в гражданско-правовых отношениях с иностранным элементом.

²⁰ См.: *Shalhav S.* The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule // *Intertax*, Vol. 32, Issue 10, 2004. P. 460-476; *Plakhin Y.* The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion in Dual Residence in Tax Treaty and EC Law. Edited by *M. Hofstätter, P. Plansky*. Linde Verlag Wien, 2009. P. 81-99; *Burgstaller E., Haslinger K.* Place of Effective Management as Tie-Breaker-Rule – Concept, Developments and Prospects // *Intertax*, Vol. 32, Issue 8/9, 2004. P. 376-387; *Hinneken L.* Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule // *Intertax*, Vol. 31, Issue 10, 2003. P. 314-319; *Arnold B., McIntyre M.* International Tax Primer. 2nd edition. The Hague. Kluwer Law International, 2002. P. 20, 28; *Haslinger K.* Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen in Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Hrsg. von *M. Lang, J. Schuch, C. Staringer*. Wien. Linde, 2008. S. 191-205.

²¹ См.: *Rivier J.M.* The Fiscal Residence of Companies. General report. // *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 72a. International Fiscal Association, 1987. P. 69; *Plakhin Y.* The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion in Dual Residence in Tax Treaty and EC Law. Edited by *M. Hofstätter, P. Plansky*. Linde Verlag Wien, 2009. P. 86.

²² См.: *Couzin R.* Corporate Residence and International Taxation. Amsterdam. IBFD, 2002. P. 26-27.

²³ LORD LOREBURN L.C.: «A company resides for purposes of income tax where its real business is carried on. ... and the real business is carried on where the **central management and control actually abides**». *De Beers Consolidated Mines, Limited v Howe (Surveyor of Taxes)* [1906], A.C. at 458.

В решении также указывалось, что местонахождение центрального управления и контроля должно определяться исключительно путем анализа фактических обстоятельств дела (pure question of fact), а не только через толкование положений устава и иных внутренних документов компании.

Служба внутренних доходов Великобритании в Обобщении практики 1/90 „Резидентство компании“ (Statement of Practice – “Company Residence”, SP 1/90) давала разъяснение, что выработанный судебной практикой фактический критерий центрального управления и контроля направлен на высший – стратегический – уровень контроля за деятельностью компаний, и его нужно отличать от оперативного повседневного управления, которое призвано лишь исполнять решения, принятые на высшем уровне²⁴. Более того, осуществление контроля не обязательно требует проявления какой-либо активности: при определенных об-

стоятельствах контроль может осуществляться негласно, путем пассивного надзора (tacitly through passive oversight)²⁵.

В отношении структуры управления компании при установлении налогового резидентства британская налоговая служба для определения корпоративного органа²⁶, осуществляющего центральное управление и контроль, использовала так называемую **доктрину вершины (pinnacle doctrine)**. Утверждалось, что центральное управление и контроль можно сравнивать с наивысшей точкой пирамиды контроля (very top of the pyramid of control). Обосновывалось такое сопоставление, в частности, тем, что у пирамиды может быть только одна вершина. Также констатировалось, что даже при расширении объема полномочий

²⁴ В отличие от британского подхода Новая Зеландия, вступившая в ОЭСР в 1973 году, сделала оговорку к Модельной конвенции ОЭСР 1977 года в отношении толкования критерия места фактического управления: «В толковании Новой Зеландии термин «фактическое управление» – это оперативное повседневное управление (practical day-to-day management) независимо от места осуществления вышестоящего контроля (overriding control)». Следует заметить, что оговорка Новой Зеландии находилась в явном противоречии с позицией Великобритании, впервые выраженной в 1957 году еще в рамках рабочих групп при подготовке проекта статьи о налоговом домициле и включенной в Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР 1963 и 1977 годов. Для Новой Зеландии понятие «фактическое управление» означало повседневное управление, которое, по-видимому, осуществляется высшими должностными лицами, в отличие от вышестоящего контроля, обычно осуществляемого советом директоров компании. Именно этот последний критерий центрального управления и контроля был выработан в Великобритании и принят большинством стран Содружества. См. подроб.: *OECD Model Double Taxation Convention 1977. Commentary on Article 4. Para. 25; Sasseville J. The Meaning of “Place of Effective Management” in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009. P. 292-293.*

²⁵ См.: *Statement of Practice – “Company Residence”, SP 1/90. UK Inland Revenue. Para. 11.*

²⁶ В Великобритании управление компанией, как правило, осуществляет коллегиальный орган (совет директоров) или единоличный управляющий директор, полномочия которых закреплены в уставных документах. Такую систему управления называют одноуровневой (one-/single-tier system). В компаниях, инкорпорированных в других странах, управление регулируется нормами права страны инкорпорации. Так, например, в ряде стран континентальной Европы управление компанией происходит на двух уровнях (two-tier system): наблюдательный совет (supervisory board) и правление (management board). Обобщенно можно сказать, что наблюдательный совет по поручению акционеров следит за работой правления, а правление занимается оперативным управлением хозяйственной деятельности компании. В таких случаях британская налоговая служба, как правило, считает, что центральное управление и контроль осуществляется правлением. При этом подчеркивается, что ни наблюдательный совет, ни правление нельзя рассматривать как эквивалент совета директоров британской компании. Помимо прочего в некоторых компаниях функции управления могут осуществлять сами акционеры. Именно поэтому установление центрального управления и контроля должно основываться на исследовании фактических обстоятельств. См. подроб.: *International Tax Handbook 319 Company residence: legal power to manage/control: foreign law in International Manual 120210 – Company residence. HM Revenue & Customs. // [Электронный ресурс] – Адрес ресурса в сети интернет: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM120210.htm> (на 16.03.2013).*

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

исполнительных директоров затруднительно найти вершину контроля в каком-либо ином месте, кроме как место заседаний совета директоров, состоящего из исполнительных и неисполнительных директоров (executive and non-executive directors)²⁷.

В Комментариях к Модельной конвенции 1963 и 1977 годов указывалось, что применительно к Великобритании критерий места фактического управления соответствовал национальной концепции центрального управления и контроля²⁸.

В 1992 году была представлена новая редакция Модельной конвенции ОЭСР и Комментариев к ней, из которых было исключено указание на соответствие британского критерия центрального управления и контроля концепции фактического управления. Обусловлено это было изменением позиции Службы внутренних доходов Великобритании по вопросу соотношения критериев фактического управления и центрального управления и контроля в Обобщении практики 1/90 «Резидентство компании». Более детальное изучение вопроса в свете подходов к определению резидентства компаний в странах континентального и общего права привело к тому, что налоговая служба перестала рассматривать критерий центрального управления и контроля и критерий фактического управления как означающие одно и то же. В Обобщении практики закреплялась позиция, что теперь фактическое управление в некоторых случаях может находиться в ином месте, чем место центрального управления и контроля. Примером этого является ситуация,

когда компанией управляют исполнительные директора, находящиеся за границей, но окончательные управленческие решения (final directing power) принимаются неисполнительными директорами, встречи которых проходят в Великобритании. В данных обстоятельствах, место фактического управления компанией может находиться за границей, но в зависимости от конкретных полномочий неисполнительных директоров центральное управление и контроль (а, следовательно, и резидентство) компании может находиться в Великобритании²⁹.

Место управления

Критерий места управления для установления налогового резидентства юридических лиц широко распространен в странах континентального права. Для определения места управления национальные законы стран континентального права используют разные термины. Статья 10 Положения «О налогах и платежах» Германии (Abgabenordnung 1977) говорит о центре высшего управления предпринимательской деятельностью (*Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung*). В Италии согласно пункту 3 статьи 73 Указа Президента 917/1986 – это место управления (*sede dell'amministrazione*). Налоговое законодательство Бельгии закрепляет, что это главное (управленческое) отделение (*voornaamste (bestuurs) inrichting*) и место расположения руководства или администрации (*zetel van bestuur of beheer, principal établissement (d'administration), siege de direction ou d'administration*). Однако все эти термины обозначают место, в котором осуществляется фактическое руководство компанией³⁰.

Как отмечает проф. Фогель [Vogel], согласно немецкой судебной практике место управления

²⁷ См.: *International Tax Handbook 331 Company residence: command structure: pinnacle doctrine in International Manual 120210 – Company residence*. HM Revenue & Customs. // [Электронный ресурс] – Адрес ресурса в сети интернет: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM120210.htm> (на 16.03.2013).

²⁸ См.: *Materials on International & EU Tax Law. Vol. 1. Selected and edited by Kees van Raad*. International Tax Centre Leiden/IBFD. 2011. P. 120.

²⁹ См.: *Statement of Practice – “Company Residence”, SP 1/90*. UK Inland Revenue. Para. 22.

³⁰ См.: *De Broe L. Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law*. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009. P. 102.

находится там, где фактически формируется руководящая воля (*maßgebende Wille*), необходимая для управления предпринимательской деятельностью. При этом определяющим будет не то место, где исполняются управленческие указания, а то место, где такие указания даются. В части соотношения норм внутреннего права и соглашений отмечается, что закрепленный во внутреннем законе критерий места управления очень близок по содержанию термину „место фактического управления“, который, однако, должен толковаться автономно. Применительно к немецким хозяйственным обществам, в составе которых есть наблюдательный совет, место фактического управления будет определяться по месту принятия решений правлением, а не по месту проведения заседаний наблюдательного совета (совета директоров)³¹.

Место фактического управления – автономное коллизионное правило

Анализ национального законодательства и правоприменительной практики различных государств показывает, что при толковании критерия места фактического управления ему может придаваться автономное значение, национальное значение или автономное значение, находящееся под влиянием национальных правил³².

Как отмечают Е. Бургсталлер и К. Хаслингер [Burgstaller E., Haslinger K.], на практике толкование места фактического управления, близкое к национальным концепциям и прецедентам, не может эффективно разрешить все ситуации двойного резидентства компаний. Во-первых, разные национальные критерии резидентства могут приводить к разным результатам при локализации места фактического управления.

Даже те страны, которые используют один и тот же критерий резидентства компаний, могут по-разному его толковать. Во-вторых, применение национального критерия резидентства не означает, что компания будет локализована в одном месте. Однако цель коллизионного правила места фактического управления состоит в том, чтобы дать четкий ответ, где компания является резидентом. Поскольку пункт 3 статьи 4 Модельной конвенции ОЭСР закрепляет только один критерий, то, соответственно, может существовать только одно место, где находится фактическое управление. Помимо этого в тексте Модельной конвенции ОЭСР и Комментариев к ней отсутствовали первоначальные дефиниции налогового домициля, использованные в проектах конвенций Лиги Наций под влиянием национальных правил³³.

Дэвид Оливер [David Oliver] приводит следующие аргументы в обоснование того, что термин “фактическое управление” был выбран потому, что имеет автономное значение и не должен толковаться в соответствии с национальным правом государства. Во-первых, эффективность термина зависит от того, чтобы оба договаривающихся государства придавали ему общее значение. Во-вторых, Комментарий к статье 4 подчеркивает, что пункт 3 придает важное значение месту, где компания фактически управляется, то есть это фактический критерий. Комментарий отмечает, что различные термины уже использовались в соглашениях в отношении воздушного и морского транспорта, и содержит вывод о выборе места фактического управления в качестве преимущественного критерия для лиц, не являющихся физическими лицами. В-третьих, последующие изменения Комментариев, по-видимому, подтверждают, что Комитет по налоговым вопросам ОЭСР (OECD Committee on Fiscal

³¹ См.: *Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. 5. Auflage. Verlag C.H. Beck München. 2008. S. 450-451.*

³² См.: *Sasseville J. The Meaning of “Place of Effective Management” in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009. P. 299*

³³ См.: *Burgstaller E., Haslinger K. Place of Effective Management as Tie-Breaker-Rule – Concept, Developments and Prospects // Intertax, Vol. 32, Issue 8/9, 2004. P. 379-380.*

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

Affairs) продолжает придерживаться точки зрения, что термин “фактическое управление” имеет автономное значение, иначе зачем нужно было его конкретизировать³⁴.

Вплоть до 2000-ых годов критерий места фактического управления считался самостоятельным правилом, которое могло разрешить и было направлено на все проблемы двойного резидентства компаний. Так, в Докладе ОЭСР о «треугольных случаях» в Модельной налоговой конвенции отмечается: «Статья 4 Модельной конвенции содержит правило об урегулировании коллизий, касающихся резидентства, если лицо является резидентом *нескольких* государств»³⁵.

Однако уже в 2000 году существенное дополнение было внесено в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР в отношении критерия места фактического управления:

*«Местом фактического управления является то место, где **по существу (in substance) принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для управления предпринимательской деятельностью хозяйствующего субъекта (entity's business). Местом фактического управления обычно является то место, где наиболее высокопоставленные [должностные] лица или группа лиц (например, совет директоров) принимают свои решения, где решается, какие действия должны быть предприняты хозяйствующим субъектом в целом. Тем не менее, нельзя сформулировать какое-либо четкое правило, и все имеющие отношения к делу факты и обстоятельства должны быть исследованы для установления места фактического управления. Хозяйствующий***

*субъект может иметь более одного места управления, но у него может быть только одно место фактического управления в каждый конкретный момент времени»*³⁶.

Как отмечает Жак Сассвиль [Jacques Sasseville]³⁷, в свете позиции относительно места принятия ключевых управленческих и коммерческих решений, которая была изложена в первом предложении вышеприведенных Комментариев, критерий места фактического управления мог толковаться как в пользу управления высшими должностными лицами, так и в пользу управления советом директоров. Однако, уже во втором предложении нашел подтверждение второй вариант толкования с указанием на то, что местом фактического управления *обычно* является место принятия решений наиболее высокопоставленными лицами или такой группой лиц, как совет директор. Такая последовательность в Комментариях дает основание полагать, что Модельная конвенция ОЭСР при толковании концепции фактического управления ориентировалась на принятый и разработанный в странах общего права критерий центрального управления и контроля. Так, ссылка на место заседаний совета директоров может рассматриваться как подтверждение позиции, впервые сформулированной в деле *De Beers Consolidated Mines, Limited v. Howe (Surveyor of Taxes)*. При этом использование слова «обычно» и ссылка на необходимость исследования всех фактов и обстоятельств, имеющих отношение к делу, свидетельствуют о том, что установление места фактического управления является вопросом факта. Представленная позиция, однако, находилась под излишним влиянием института

³⁴ См.: Oliver J.D.B. Effective management // British Tax Review. 2001. № 5. P. 290.

³⁵ См.: OECD Triangular Cases in Model Tax Convention: Four Related Studies, 1992. Para. 1. *Cum.no: Plakhin Y. The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion in Dual Residence in Tax Treaty and EC Law. Edited by M. Hofstätter, P. Plansky. Linde Verlag Wien, 2009. P. 86.*

³⁶ См.: Commentary on Article 4 of the OECD Model Tax Convention 2000. Para. 24.

³⁷ Жак Сассвиль – глава Отдела налоговых договоров Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР. // [Электронный ресурс] – Адрес ресурса в сети интернет: <http://www.international-tax-law.at/prospective-students/faculty/sasseville-jacques/> (на 16.03.2013).

совета директоров в странах общего права, что в свою очередь не признавало и не отражало статус совета директоров в других странах³⁸.

В 2008 году ОЭСР пересмотрела Комментарии к Модельной конвенции и отошла от предпочтительного толкования концепции места фактического управления с позиции принятого в странах общего права критерия центрального управления и контроля. Из параграфа 24 Комментариев к статье 4 Модельной конвенции были *исключены* следующие слова: «Местом фактического управления обычно является то место, где наиболее высокопоставленные [должностные] лица или группа лиц (например, совет директоров) принимают свои решения, где решается, какие действия должны быть предприняты хозяйствующим субъектом в целом. Тем не менее, нельзя сформулировать какое-либо четкое правило, и». Таким образом, ОЭСР отказалась приравнивать место фактического управления к месту проведения встреч совета директоров, оставив при этом указание на место принятия ключевых управленческих и коммерческих решений и необходимость исследования всех имеющих отношение к делу фактов и обстоятельств.

Указание в Комментариях на необходимость исследования фактических обстоятельств формулирует *отказ от подхода преобладания формы над существом (form-over-substance approach)* при применении коллизионного правила, и тем самым выражает официальную позицию ОЭСР. Исключительно формальные критерии недостаточны для определения резидентства компании, хотя бы они и были легко

³⁸ Следует заметить, что такое толкование, содержащееся в Комментариях 2000 года, устроило Новую Зеландию, в результате чего она согласилась отозвать свою оговорку 1977 года, в которой при установлении места фактического управления отдавалось предпочтение управлению, осуществляемому высшими должностными лицами компании. См. подроб.: *Sasseville J. The Meaning of "Place of Effective Management" in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009. P. 293-294.*

определяемы и имели отношение к делу. В отличие от места инкорпорации или любого другого формального критерия (такого как местонахождение зарегистрированного офиса и др.) место фактического управления зависит от фактических обстоятельств, таких как место, где по факту принимаются важнейшие решения. Такая позиция определенно отдает предпочтение *подходу преобладания существа над формой (substance-over-form approach)*³⁹.

*Сохранение в тексте Комментариев обших формулировок относительно признаков и характеристик фактического управления должно ориентировать применителей международных налоговых соглашений на то, что место фактического управления может толковаться как в пользу управления высшими должностными лицами, так и в пользу управления советом директоров*⁴⁰. Представляется, что такое толкование в очередной раз подчеркивает фактический характер содержания предлагаемого Модельной конвенцией ОЭСР правила для разрешения ситуации двойного резидентства компаний и подтверждает обоснованность подхода преобладания существа над формой при определении налогового резидентства компаний посредством заложенного Модельной конвенцией ОЭСР механизма.

Библиография:

1. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004.
2. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М.: Магистр, 2009.

³⁹ См.: **Substance: Aligning International Tax Planning with Today's Business Realities by Axel Smits, Isabel Verlinden. PWC, 2009. P. 62-63.**

⁴⁰ См.: *Sasseville J. The Meaning of "Place of Effective Management" in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009. P. 295.*

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

3. Хуммель Р., Козлов Е.Ю. История международного налогового права // Финансовое право зарубежных стран: Сборник научных трудов под ред. д.ю.н., проф. Г.П. Толстопятенко. Вып. II. М.: МГИМО, 2001.
4. Arnold B., McIntyre M. International Tax Primer. 2nd edition. The Hague. Kluwer Law International, 2002.
5. Burgstaller E., Haslinger K. Place of Effective Management as Tie-Breaker-Rule – Concept, Developments and Prospects // Intertax, Vol. 32, Issue 8/9, 2004.
6. Couzin R. Corporate Residence and International Taxation. Amsterdam. IBFD, 2002.
7. De Broe L. Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009.
8. Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions: Document F.212, League of Nations, February 1925.
9. Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation. Document C. 216. M. 85, League of Nations, 12 April 1927.
10. Draft Plurilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Certain Categories of Income. League of Nations Fiscal Committee, Document C.415.M.171.1931.II.A. 29 May to 6 June 1931.
11. Draft Convention adopted for the Allocation of Business Income between States for the Purposes of Taxation. League of Nations Fiscal Committee, Document C.399.M.204. 1933.II.A. 15-26 June 1933.
12. Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital Among the Member Countries of the O.E.C.D., Council, O.E.C.D. C(63)87 Part I. 6 July 1963.
13. The Elimination of Double Taxation: 1st Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C. 1958.
14. The Elimination of Double Taxation: 2nd Report by the Fiscal Committee of the O.E.E.C. 1959.
15. Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee of the O.E.E.C. Denmark – Luxembourg. FC/WP2(57)3. 5 November 1957.
16. Haslinger K. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen in Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Hrsg. von M. Lang, J. Schuch, C. Staringer. Wien. Linde, 2008.
17. Hinnekens L. Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule // Intertax, Vol. 31, Issue 10, 2003.
18. International Tax Handbook in International Manual 120210 – Company residence. HM Revenue & Customs. // [Электронный ресурс] – Адрес ресурса в сети интернет: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM120210.htm> (на 16.03.2013).
19. London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. League of Nations Fiscal Committee. C.88.M.88.1946.II.A.
20. OECD Glossary of Tax Terms (Residence, Residence Principle of Taxation, Resident) // [Электронный ресурс] – Адрес ресурса в сети интернет: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#R> (на 16.03.2013).
21. OECD Model Tax Convention in Materials on International & EU Tax Law. Vol. 1. Selected and edited by Kees van Raad. International Tax Centre Leiden/IBFD. 2011.
22. Oliver J.D.B. Effective management // British Tax Review. 2001. № 5.
23. Plakhin Y. The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion in Dual Residence in Tax Treaty and EC Law. Edited by M. Hofstätter, P. Plansky. Linde Verlag Wien, 2009.
24. Rivier J.M. The Fiscal Residence of Companies. General report. // Cahiers de droit fiscal international. Vol. 72a. International Fiscal Association, 1987.

25. Sasseville J. The Meaning of “Place of Effective Management” in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009.
26. Shalhav S. The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule // *Intertax*, Vol. 32, Issue 10, 2004.
27. Statement of Practice – “Company Residence”, SP 1/90. UK Inland Revenue.
28. Substance: Aligning International Tax Planning with Today’s Business Realities by Axel Smits, Isabel Verlinden. PWC, 2009.
29. Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. 5. Auflage. Verlag C.H. Beck München. 2008.
8. Haslinger K. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen in Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Hrsg. von M. Lang, J. Schuch, C. Staringer. Wien. Linde, 2008.
9. Hinnekens L. Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule // *Intertax*, Vol. 31, Issue 10, 2003.
10. OECD Model Tax Convention in Materials on International & EU Tax Law. Vol. 1. Selected and edited by Kees van Raad. International Tax Centre Leiden/IBFD. 2011.
11. Oliver J.D.B. Effective management // *British Tax Review*. 2001. № 5.
12. Plakhin Y. The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion in Dual Residence in Tax Treaty and EC Law. Edited by M. Hofstätter, P. Plansky. Linde Verlag Wien, 2009.
13. Rivier J.M. The Fiscal Residence of Companies. General report. // *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 72a. International Fiscal Association, 1987.
14. Sasseville J. The Meaning of “Place of Effective Management” in Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. Guglielmo Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009.
15. Shalhav S. The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule // *Intertax*, Vol. 32, Issue 10, 2004.
16. Statement of Practice – “Company Residence”, SP 1/90. UK Inland Revenue.
17. Substance: Aligning International Tax Planning with Today’s Business Realities by Axel Smits, Isabel Verlinden. PWC, 2009.
18. Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. 5. Auflage. Verlag C.H. Beck München. 2008.

References (transliteration):

1. Nalogovoe pravo: Uchebnik / Pod red. S.G. Pepeliaeva. M.: Jurist, 2004.
2. Polezharova L.V. Mezhdunarodnoe dvoinoe nalogoblozhenie: mekhanizm ustraneniya v Rossiiskoi Federazii. M.: Magistr, 2009.
3. Hummel R., Kozlov E.Y. Istotiya mezhdunarodnogo nalogovogo prava // *Finansovoe pravo zarubezhnih stran: Sbornik nauchnih trudov pod red. d.y.n., prof. G.P. Toltopiyatenko*. Vip. II. M.: MGIMO, 2001.
4. Arnold B., McIntyre M. *International Tax Primer*. 2nd edition. The Hague. Kluwer Law International, 2002.
5. Burgstaller E., Haslinger K. Place of Effective Management as Tie-Breaker-Rule – Concept, Developments and Prospects // *Intertax*, Vol. 32, Issue 8/9, 2004.
6. Couzin R. *Corporate Residence and International Taxation*. Amsterdam. IBFD, 2002.
7. De Broe L. *Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions in Residence of Companies*

Открытое акционерное общество
 "Газпромнефть – Московский НПЗ"
 (ОАО "Газпромнефть – МНПЗ")
 109429, г. Москва, Капотня, 2-й квартал, дом 1, корпус 3;
 тел. (495) 734-92-00, факс (495) 355-62-52
 Бухгалтерский баланс ОАО "Газпромнефть – МНПЗ" по состоянию на 31 декабря 2012 года
 (тыс. руб.)
 ИНН 7723006328, ОКПО 05766623

Актив	На 31 декабря 2012г.	На 31 декабря 2011г.	На 31 декабря 2010г.
I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы	13 972	203	260
Результаты исследований и разработок	51 028	10 410	–
Основные средства	33 034 136	11 525 781	7 718 344
Финансовые вложения	1 638 383	3 346 216	3 346 216
Отложенные налоговые активы	78 508	79 085	93 833
Прочие внеоборотные активы	2 978 380	2 125 773	1 112 721
Итого по разделу I	37 794 407	17 087 468	12 271 374
II. Оборотные активы			
Запасы	1 779 890	1 209 533	612 006
НДС по приобретенным ценностям	166 276	12 915	27
Дебиторская задолженность	3 711 640	3 080 961	3 428 083
Финансовые вложения	10 225	–	2 700 000
Денежные средства	7 150	373 295	86 913
Прочие оборотные активы	334	–	–
Итого по разделу II	5 675 515	4 676 704	6 827 029
БАЛАНС	43 469 922	21 764 172	19 098 403
Пассив	На 31 декабря 2012г.	На 31 декабря 2011г.	На 31 декабря 2010г.
III. Капитал и резервы			
Уставный капитал	78 833	78 833	78 833
Переоценка внеоборотных активов	3 865 503	3 271 974	3 313 055
Резервный капитал	3 942	3 942	11 825
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	15 703 632	13 854 715	11 816 140
Итого по разделу III	19 651 910	17 209 464	15 219 853
IV. Долгосрочные обязательства			
Займы и кредиты	–	–	31 400
Отложенные налоговые обязательства	348 147	258 293	260 697
Итого по разделу IV	348 147	258 293	292 097
V. Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты	17 754 663	31 400	–
Кредиторская задолженность	5 288 804	4 162 913	3 502 516
Доходы будущих периодов	–	66	132
Оценочные обязательства	426 398	102 036	83 805
Итого по разделу V	23 469 865	4 296 415	3 586 453
БАЛАНС	43 469 922	21 764 172	19 098 403

Налоги и налогообложение – №4(106) • 2013

Отчет о финансовых результатах за 2012 год (тыс. руб.)

Наименование показателя	2012г.	2011г.
Выручка	14 493 637	11 392 566
Себестоимость продаж	(7 717 851)	(6 378 585)
Валовая прибыль	6 775 786	5 013 981
Коммерческие расходы	(293)	(469)
Управленческие расходы	(1 881 455)	(2 075 352)
Прибыль (убыток) от продаж	4 894 038	2 938 160
Доходы от участия в других организациях	453 917	788 826
Проценты к получению	20 471	144 731
Проценты к уплате	(28 654)	(3 454)
Прочие доходы	616 004	245 012
Прочие расходы	(2 835 771)	(859 908)
Прибыль (убыток) до налогообложения	3 120 005	3 253 367
Текущий налог на прибыль	(967 549)	(595 919)
изменения отложенных налоговых обязательств	(89 855)	2 404
изменение отложенных налоговых активов	(577)	(14 748)
Прочие	(13)	(4 942)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	2 062 011	2 640 162

Генеральный директор ОАО «Газпромнефть – МНПЗ»

А.М. Егизарьян

Главный бухгалтер – руководитель проекта ООО

М.А. Юдина

«Газпромнефть бизнес-сервис»

дов.345 от 19.11.2012 г.

– Достоверность годовой бухгалтерской отчетности Общества подтверждена аудиторской фирмой ЗАО «БДО» (ОГРН 1037739271701).