

УДК 336.227

Безденъ Е. А.
Bezden E. A.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОНЯТИЯ И КРИТЕРИЕВ СОЗДАНИЯ
ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**DEVELOPMENT OF CONCEPT AND CRITERIA OF CREATING PERMANENT
ESTABLISHMENT OF FOREIGN ORGANIZATION IN RUSSIA**

В статье рассматривается понятие постоянного представительства и критериев его создания в практике международной Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР). Предлагается введение изменений в налоговое законодательство Российской Федерации с целью расширения критериев образования постоянного представительства.

This article considers the development of permanent establishment concept and criteria, which lead to its creation in practical activity of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). Changes in the national Russian Tax Law with a purpose of criteria number increasing for creating permanent establishment are proposed.

Ключевые слова: международное налогообложение, постоянное представительство, налогообложение международных доходов.

Keywords: international taxation, permanent establishment, taxation of international income.

Для осуществления своих обязательств перед обществом по предоставлению социальных благ и повышению их качества государству требуются определенные средства. Именно поэтому повышение доходов бюджета всегда имело непреходящую актуальность. Существует два базовых метода увеличения доходов бюджета за счет налоговых поступлений без введения новых налогов – это увеличение ставки по налогу или расширение налоговой базы. С нашей точки зрения, наиболее перспективным является расширение налоговой базы, что позволяет не только повысить доходы бюджета, но и избежать излишней нагрузки на существующих налогоплательщиков. Поэтому расширение критериев по созданию постоянного представительства позволит увеличить число налогоплательщиков иностранных юридических лиц, что в свою очередь поможет повысить доходы бюджета.

Цель настоящего исследования – дополнить критерии создания постоянного представительства в России. Научная значимость работы заключается в обработке критериев по созданию постоянного представительства в практике международных организаций применительно к российской законодательной базе. Практическая значимость работы заключается в возможности внесения указанных изменений в законодательство России и, как следствие, расширения налоговой базы по налогу на прибыль в части доходов иностранных организаций. При написании статьи были использованы следующие методы: дедукция, абдукция, анализ и синтез.

Для осуществления настоящего исследования с целью переработки критериев образования постоянного представительства в видении ОЭСР и ООН применительно к российской действительности были изучены следующие источники: Модельная конвенция ОЭСР о доходах и капитале (Model Tax Convention on Income and on Capital), Модельная конвенция ООН между развитыми и развивающимися странами (Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries), Черновой вариант изменений 2017 г. модельной конвенции ОЭСР (Draft contents of the 2017 update to the OECD model tax convention), План по

противодействию размыванию налоговой базы и уклонению от уплаты налогов (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting), Противодействие искусственному избежанию статуса постоянного представительства, Действие 7 – 2015 Конечный Отчет (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report), Общественная дискуссия по поводу плана BEPS, действие 7 (Public Discussion Draft BEPS Action 7).

В свое время развитием понятия постоянного представительства занимались Дж. Стамп, В. Уалида, О. Боуе, М. Кэролла, Р. Руссо, К. Фогель, А. Раст. Большая часть ученых вели свою исследовательскую деятельность в рядах международных организаций – ОЭСР, ООН. Это объясняется тем, что институт постоянного представительства затрагивает фискальные интересы сразу нескольких стран – страны резидентства иностранной организации и страны-источника дохода [1, с. 9].

Понятие иностранного представительства имеет важное значения для целей налогообложения. Представительство может быть, как постоянным, так и не быть таковым. В первом случае доходы иностранной компании подлежат налогообложению не только в стране постоянной регистрации, но и в той стране, на территории которой данное представительство было образовано. Во втором случае доходы иностранной компании подлежат налогообложению лишь в стране ее регистрации, при условии отсутствия доходов от источника на территории других стран.

Само представительство не является организационно-правовой формой существования иностранного лица на территории другого государства. Иными словами, постоянное представительство представляет собой статус иностранной компании, приобретаемый при соблюдении определенных критериев или при соответствии деятельности компании существующим подходам, согласно которым деятельность компании приводит или не приводит к возникновению постоянного представительства.

Определение постоянного представительства в концепции ОЭСР в своем текущем виде выглядит следующим образом: постоянное представительство – это фиксированное место ведения бизнеса, через которое компания полностью или частично осуществляет свою деятельность [3, с. 5].

Помимо этого, ст. 5 модельной конвенции ОЭСР включает в себя критерии того, что же из себя представляет постоянное представительство, с оговоркой на то, что деятельность подготовительного и вспомогательного характера не приводит к образованию постоянного представительства. Исходя из критериев, разработанных ОЭСР по образованию постоянных представительств, выделяют несколько видов постоянных представительств: постоянные представительства основного вида; постоянные представительства агентского вида и постоянные представительства по оказанию услуг [2].

Со времен введения в действие еще первой модельной концепции ОЭСР было разработано значительное количество уточнений, комментариев и дополнений, выпущенных в отдельных документах. С нашей точки зрения, именно эти комментарии и дополнения играют основополагающую роль для определения статуса деятельности иностранной компании, как приводящей к образованию постоянного представительства.

Мы намерены рассмотреть те комментарии и случаи образования постоянных представительств, которые не затрагиваются в российской законодательной базе. Следовательно, дополнение законодательства дополнительными критериями по созданию постоянных представительств, поспособствует расширению налоговой базы и, как следствие, за счет этого возрастут доходы бюджета.

По нашему мнению, важной особенностью образования постоянного представительства является то, что согласно комментариям ОЭСР для образования постоянного представительства не требуется формального права на законных условиях занимать определенное место ведения деятельности. То есть иностранная компания может занимать определенные площади, и вести с помощью них свою деятельность, хотя официально данные площади

находятся в распоряжении другой компании. Или же иностранная компания занимает площади, при помощи которых ведет свой бизнес, незаконно [4, с. 118].

В то же время номинальное присутствие компании на определенной территории не означает, что оно находится в распоряжении компании и может не создавать постоянное представительство. Так, например, сотрудник компании может на постоянной основе посещать офис своего клиента. С этой точки зрения не возникает фиксированного места деятельности, находящегося в распоряжении иностранной компании. Следовательно, существующие обстоятельства могут и не приводить к возникновению постоянного представительства.

Однако примеры, приведенные ОЭСР для поддержания своей позиции, свидетельствуют о том, что даже при отсутствии в распоряжении иностранной компании определенного места ведения бизнеса может быть создано постоянное представительство. Например, если художник ведет постоянную деятельность на территории своего клиента (например, 3 дня в неделю в течение 2 лет), то его деятельность приводит к образованию постоянного представительства [4, с. 118–120].

Домашний офис также может считаться постоянным представительством. Однако тот факт, что сотрудник иностранной компании пользуется той или иной локацией на постоянной основе, не может считаться приводящим к образованию постоянного представительства. Если характер взаимоотношений между сотрудником и компанией требовал предоставления офиса для исполнения сотрудником своих трудовых обязанностей, но по каким-то причинам помещение офиса не было ему предоставлено, и бизнес деятельность имеет длительный характер, то домашний офис может считаться находящимся в распоряжении иностранной компании и может приводить к образованию постоянного представительства.

Кроме того, важные дополнения должны быть сделаны относительно функционирования постоянных представительств с использованием зависимых агентов. Лицо, функционирующее исключительно или практически исключительно от лица компании, с которой оно близко связано, не должно считаться независимым агентом [5, с. 13]. ОЭСР называет близко связанными лицо или компанию с иной компанией, если они находятся под контролем одного из них или находятся под контролем одного и того же лица или компании. В тоже время, если доля владения лица или компании больше, или равна 50 %, то такие лица так же будут считаться близко связанными. Определение близко связанных лиц в конечном итоге является синонимичным определению аффилированного лица в российском законодательстве.

С нашей точки зрения, в российском законодательстве следует расширить перечень лиц, связанных с иностранными компаниями, действия которых на территории других стран могут приводить к возникновению постоянных представительств агентского или же обычного типа. Представляется очевидным, что действия, предпринимаемые сотрудниками или иным персоналом деловой направленности на территории иностранного государства, могут приводить к возникновению постоянного представительства. Так, например, сотрудники иностранной компании, отправленные в заграничную командировку, могут приводить к созданию постоянного представительства, даже если на территории иностранного государства у компании имеется дочернее подразделение [5, с. 78].

Определение и критерии создания постоянного представительства так же получили свое развитие в рамках международных договоров об избежании двойного налогообложения, которые помимо рекомендаций ОЭСР, включают в себя не только национальные особенности налоговых систем различных стран мира, но и специфические критерии, противодействующие размыванию налоговой базы домашнего региона.

Так, например, очень значимые с нашей точки зрения дополнительные критерии, расширяющие трактовку понятия постоянного представительства, введены в Соглашении об избежании двойного налогообложения между Индией и США. Согласно этому критерию, постоянное представительство на территории Индии или США возникает в случае ведения деятельности по предоставлению услуг внутри одного из договаривающихся государств через наемных работников или иной персонал, при условии, что:

1. Деятельность ведется в один или несколько периодов его или их суммарной продолжительностью 90 или более дней в течение последовательных двенадцати месяцев.

2. Услуги предоставляются на территории одного из договаривающихся государств в пользу связанной (аффилированной) компании или их групп [6].

Нам представляется перспективным введение временного критерия, ограничивающего время существования непостоянного представительства с переходом его статуса в постоянное. Помимо этого, предоставление сервис и кроме того, дополнить критерии образования постоянного представительства оказанием услуг, аффилированным с иностранной компанией лицам.

Таким образом, в перечень критериев создания постоянного представительства в ст. 306 НК РФ мы предлагаем включить оказание услуг на территории Российской Федерации иностранной компанией посредством сотрудников или иного персонала в случае если:

1. Деятельность компании продолжается более 90 дней в сумме в течение 12 последовательных месяцев.

2. Услуги предоставляются на территории РФ аффилированным лицам иностранной компании.

Конечно, введение временного критерия можно подвергнуть критике, так как это потенциально ущемляет права иностранных компаний по ведению деятельности подготовительного и вспомогательного характера. Однако так как подразумевается, что в результате ведения деятельности подготовительного и вспомогательного характера иностранная компания выйдет на российский рынок и будет осуществлять свой основной предпринимательский вид деятельности. Введение данного временного ограничения позволит избежать злоупотреблений со стороны иностранных компаний, которые ведут свою основную предпринимательскую деятельность под прикрытием статуса непостоянного представительства.

Введение критерия по предоставлению услуг аффилированным лицам иностранной компании поможет избежать ситуаций, когда командированный сотрудник иностранной компании осуществляет деятельность в интересах иностранной компании на территории Российской Федерации по проектам, от которых иностранная компания извлекает прибыль в Российской Федерации. При этом с юридической точки зрения сотрудник иностранной компании работает на дочернюю компанию иностранного юридического лица на территории РФ. В то же время дочерняя иностранная компания перечисляет вознаграждение материнской компании за использование услуг командированного лица.

Таким образом, предлагаемые изменения в дополнении критериев по созданию постоянного представительства помогут сократить случаи искусственного избежания статуса постоянного представительства на территории России и, как следствие, повысить доходы бюджета за счет расширения налоговой базы.

Кроме того, на наш взгляд, следует издать комментарии ОЭСР к модельной конвенции налогообложения доходов и капитала по отношению к иностранным постоянным представительствам на русском языке, как методические рекомендации по налогообложению иностранных представительств, что поможет создавать более прозрачные ожидания от действий налоговых органов для иностранных компаний, организующий свою деятельность в России, так и более детальные и четкие руководства для налоговых органов.

Литература

1. Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : автореф. дисс. ... к. ю. н. М., 2011. 25 с.

2. Институт зависимого агента в международном налогообложении: российская и зарубежная правоприменительная практика. РОС ИФА, 2014. URL: <http://www.fa.ru/dep/inpna/news/Documents/Agency%20PE%20OK.pdf> (дата обращения: 12.01.2018).

3. Articles of the Model Convention with respect to taxes on income and on capital (as they read on 28 January 2003). URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf> (дата обращения: 08.02.2018).

4. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page120 p. - 658 p. (дата обращения: 08.02.2018).

5. Draft contents of the 2017 update to the OECD Model Tax Convention URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf> (дата обращения: 05.01.2018).

6. The US/India treaty, *supra.*, Article 5 paragraph 2(1). URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/india.pdf> (дата обращения: 08.01.2018).