Санкт-Петербургский государственный университет

Юридический факультет

Кафедра административного и финансового права

**Особенности правового статуса постоянных представительств в российском налоговом праве**

Выпускная квалификационная работа

студента 2 курса магистратуры

очной формы обучения

Хисматуллиной Элины Маратовны

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Килинкарова Елена Васильевна

Санкт-Петербург

2018 год

Оглавление

[Введение 3](#_Toc513538490)

[Глава 1. Постоянное представительство: основы правового статуса 6](#_Toc513538491)

[§ 1. Понятие постоянного представительства 6](#_Toc513538492)

[§ 2. Признаки постоянного представительства 14](#_Toc513538493)

[§ 3. Виды постоянных представительств 24](#_Toc513538494)

[Глава 2. Постоянное представительство: проблемы правоприменения в Российской Федерации 33](#_Toc513538495)

[§ 1. Определение подготовительного и вспомогательного характера деятельности 33](#_Toc513538496)

[§ 2. Зависимый агент и строительная площадка как виды постоянного представительства 43](#_Toc513538497)

[Глава 3. Постоянное представительство в условиях цифровой экономики 56](#_Toc513538498)

[§ 1. Постоянное представительство в условиях цифровой экономики: постановка проблемы 56](#_Toc513538499)

[§ 2. Постоянное представительство в условиях цифровой экономики: возможные решения существующих проблем 64](#_Toc513538500)

[Заключение 70](#_Toc513538501)

[Список использованной литературы 73](#_Toc513538502)

## Введение

Постоянное представительство является базовой категорией для налогообложения доходов от предпринимательской деятельности иностранных компаний, действующих на территории третьих государств, используемой как в национальном законодательстве, так и в международных соглашениях, заключённых Россией или бывшим СССР с большим числом государств. Развитие экономики приводит к тому, что понятие постоянного представительства меняется и ему необходимо отвечать современным реалиям. На институт постоянного представительства влияют объективные экономические процессы – например, развитие цифровой экономии и перевод большинства экономических операций в виртуальное пространство, что приводит к тому, что существующий на сегодня статус постоянного представительства не отвечает современным реалиям, тормозит экономический оборот и должен быть реформирован или пересмотрен. Развитие правоприменительной практики и законодательства также сказывается на восприятии института постоянного представительства и возникающие в данной сфере проблемы также должны учитываться при правильном регулировании данного явления.

Нечеткость регулирования понятия «постоянное представительство» приводит к различным негативным последствиям, позволяющим компаниям толковать данное понятие ограничительно и избегать справедливого налогообложения. Это в свою очередь приводит к неравному распределению налогового бремени среди налогоплательщиков и непоступлению средств в бюджет.

Понятие постоянного представительства широко используется как в российском налоговом праве, так и в международном налоговом праве. Однако полноценных исследований, посвященных проблематике постоянного представительства иностранной организации в России немного. Среди российских ученых можно отметить работы В.В. Поляковой, Денисаева М.А., Гидирима В.А., Кашина В.А, Полежаровой Л.В. и Пепеляева С.Г. и Коннова О.Ю.

Среди зарубежных работ для изучения института постоянного представительства авторов примечательны работы Клауса Фогеля (Klaus Vogel), М. Ланга (Michael Lang), М. Кобетски (Michael Kobetsky) и Э. Реймера (Ekkehart Reimer). Также немаловажными источниками для изучения постоянного представительства иностранной организации являются материалы Организации экономического сотрудничества и развития (далее по тексту - ОЭСР).

Научная новизна магистерского диссертационного исследования состоит в осуществлении комплексного изучения понятия постоянного представительства с учетом сложившейся к 2018 году судебной практики и научных разработок. Большинство исследований по данной теме являются узконаправленными и не затрагивают все стороны данного института. Небольшое количество комплексных исследовательских разработок в этой области нередко приводит к формальному применению законодательных норм в отрыве от правового и экономического содержания данного понятия.

**Целью** работы является анализ правового регулирования налогообложения постоянных представительств иностранных компаний в Российской Федерации, выявление на его основе проблем правового регулирования налогообложения постоянных представительств и предложение возможных путей их решения.

Для достижения поставленной цели необходимо выполнить следующие **задачи**:

* анализ понятия «постоянное представительство» в российском законодательстве;
* определение квалифицирующих признаков постоянного представительства;
* выявление видов постоянного представительства в соответствии с российским законодательством и международными соглашениями;
* анализ практики применения судами положений российского законодательства и международных соглашений о постоянных представительствах, выявление существующих проблем правоприменения и предложение путей их решения;
* анализ проблем правового регулирования постоянного представительства в условиях цифровой экономики и рассмотрение возможных путей их разрешения;
* оценка необходимости дальнейшего реформирования налогового законодательства и определение путей его дальнейшего совершенствования.

Поставленные цели и задачи предопределили следующую структуру исследования. Данная работа включает в себя три главы.

Первая глава посвящена основам статуса постоянного представительства и рассматривает понятие, признаки и виды постоянного представительства иностранной организации.

Вторая глава посвящена проблемам правоприменения института постоянного представительства иностранной организации и рассматривает проблемы толкования вспомогательного и подготовительного характера деятельности, а также проблемы, связанные с применением института зависимого агента и строительной площадки.

Третья глава посвящена проблеме существования института постоянного представительства в условиях цифровой экономики, а также предлагаемым направлениям разрешения этих проблем.

## Глава 1. Постоянное представительство: основы правового статуса

## § 1. Понятие постоянного представительства

В соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации, каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы[[1]](#footnote-2). В целях справедливого налогообложения организаций, ведущих свою предпринимательскую деятельность на территории третьих стран, в международной практике существует система определения «присутствия» организации в налоговой юрисдикции, исходя из которой определяется обязанность организации уплачивать установленные налоги на территории третьего государства. В Российской Федерации доход от предпринимательской деятельности облагается налогом на прибыль[[2]](#footnote-3). Уплачивать налог на прибыль должны все российские организации, а также иностранные организации, приравнивающиеся к резидентам Российской Федерации. В соответствии с концепцией налогообложения у источника, налогообложению в России подлежит только тот доход иностранной организации, источник которого находится в Российской Федерации[[3]](#footnote-4). Также, применительно к постоянным представительствам, в России налог на прибыль должны уплачивать те организации, которые не являются ее налоговыми резидентами, но которые осуществляют деятельность через постоянное представительство и получают доходы от источников в РФ[[4]](#footnote-5). Следовательно, исходя из норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) можно увидеть, что в России реализованы концепции налогообложения у источника и по принципу резидентства: концепция налогообложения дохода у источника объясняется «привязкой» дохода к государству его получения, а концепция налогообложения по принципу резидентства - связью налогоплательщика и государства в котором он получает доход[[5]](#footnote-6).

Именно для характеристики степени присутствия организации на территории России и реализации концепции налогообложения дохода у источника и используется понятие «постоянное представительство» иностранных организаций, извлекающих доходы из третьего государства, но не являющихся его налоговыми резидентами[[6]](#footnote-7). Как указано в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР, основным назначением понятия «постоянное представительство» является урегулирование права одного государства получить налог с прибыли предприятия, действующего в другом государстве[[7]](#footnote-8). Концепция постоянного представительства - это исключение из общего правила о том, что одно государство не может облагать налогом прибыль организаций другого государства. Таким образом, постоянное представительство является в каком-то смысле «точкой отсчета», с которого государство может рассчитывать на возможность обложения прибыли организации другого государства.

В случае, если деятельность иностранной организации отвечает признакам постоянного представительства, то такая организация обязана уплачивать налог на прибыль в государстве – источнике дохода в той части, в которой полученная прибыль связана с деятельностью такого постоянного представительства. Как видно из общей характеристики постоянного представительства (наиболее относящейся к концепции налогообложения доходов у источника), в данном случае связь организации с государством минимальная, а роль пассивна – компания только получает приобретаемый постоянным представительством доход.

Однако в научных трудах нередко высказывается мнение о том, что концепцию постоянного представительства нельзя четко отделить от концепции налогообложения по принципу резидентства. С одной стороны, деятельность иностранной организации не на столько прочно связана со страной извлечения дохода, чтобы признать ее резидентом, при этом деятельность иностранной организации является достаточно активной в экономическом плане и приводит к ведению предпринимательской деятельности на территории государства[[8]](#footnote-9).

Понятие постоянного представительства содержится как в национальном законодательстве, так и в международных актах, главным образом соглашениях об избежании двойного налогообложения (далее по тексту – СИДН). Государство, в котором иностранная организация ведёт свою деятельность через постоянное представительство имеет право облагать лишь тот доход, которое получило постоянное представительство[[9]](#footnote-10). Таким образом, налоговая юрисдикция государства постоянного представительства вступает во взаимодействие с налоговой юрисдикцией государства иностранной организации, где она является резидентом[[10]](#footnote-11).

При определении содержания норм, регулирующих деятельность постоянного представительства, необходимо учитывать общие принципы налогообложения, основным из которых является экономическая основа любого налога. Поскольку категория постоянного представительства в большей части составляет оценочную характеристику, государство при установлении норм, регламентирующих данный институт, в первую очередь должно учитывать экономические факторы и экономическое содержание отношений, в которые вовлекается иностранная организация.

НК РФ устанавливает, что объектом налогообложения для иностранной организации, имеющей постоянное представительство в России, является прибыль, полученная ей через указанное представительство, уменьшенная на величину произведенных этими постоянным представительством расходов[[11]](#footnote-12). Постоянное представительство определяется в НК РФ как 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, связанную с:

* пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
* проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
* продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
* осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности[[12]](#footnote-13).

Необходимо отметить, что перечисление в определении постоянного представительства форм его существования (филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности) не является исчерпывающим и любое предприятие может быть признано постоянным представительством, в случае если оно отвечает его признакам.

Сам по себе термин «постоянное представительство» имеет несколько недостатков.

Во-первых, в НК РФ нет четкого урегулирования использования термина «постоянное представительство» за пределами главы 25 НК РФ. Определение постоянного представительства не содержится в ст. 11 НК РФ, но несмотря на это, термин «постоянное представительство» используется в нормативных актах и даже самом НК РФ (например, в гл. 21 НК РФ) именно в значении, установленным в гл. 25, а конкретно в ст. 306 НК РФ. Несмотря на то, что существует судебная практика[[13]](#footnote-14), оговаривающая строгое использование термина «постоянное представительство» в пределах главы 25 НК РФ, можно заключить, что в соответствии с нормой НК РФ об использовании специфических налоговых терминов именно в том значении в котором они используются в статьях НК РФ[[14]](#footnote-15), данное ограничение использования понятия только гл. 25 НК РФ не является верным.

Во-вторых, термин сильно пересекается с понятием гражданского права – «представительством» и даже по сути заимствует его. Однако представительство в гражданском праве имеет совсем другую правовую природу и не во всех случаях может быть соотнесено с постоянным представительством (например, с зависимым агентом).

В-третьих, в научных работах можно встретить негативное отношение к использованию термина «постоянное представительство». Поскольку институт постоянного представительства появился благодаря взаимодействию с другими юрисдикциями по поводу обложения прибыли иностранной организации, то и сам термин пришел к нам из иностранных источников, главным образом из Модельной конвенции ОЭСР и Модельной конвенции ООН. Сам термин «permanent establishment» лучше переводить на русский язык как «постоянное деловое учреждение»[[15]](#footnote-16). Как указывает Полякова В.В., термин «постоянное представительство» является просто дословным переводом[[16]](#footnote-17). Также, отмечается, что само по себе определение постоянного представительства – это не комплексное определение института, а просто перечисление его определяющих признаков (видов деятельности и видов имущественной базы[[17]](#footnote-18)).

Сам институт постоянного представительства невозможен был бы в отсутствии международной деятельности иностранных организаций и попытки нескольких стран урегулировать налогообложение прибыли, получаемой иностранной организацией. Следовательно, нормативное регулирование этого института встречается не только в национальном законодательстве, но и международных источниках, прежде всего СИДН. В основе них, как правило, лежат Модельные конвенции ОЭСР или ООН. Примечательно, что большинство СИДН заключены именно на основе МК ОЭСР, для толкования которой необходимо использовать Комментарий к МК ОЭСР[[18]](#footnote-19). Однако российские налоговые органы и суды редко обращаются к данному источнику[[19]](#footnote-20). В основном, понятие «постоянного представительство» можно встретить в статье 5 СИДН. Интересно отметить связь национального законодательстве и норм международного права: несмотря на примат норм международного права, прямо закреплённый в законодательстве[[20]](#footnote-21), обязанность по уплате налога может быть установлена только внутренними нормами государства[[21]](#footnote-22). Таким образом, нормы СИДН не могут существовать отдельно, без коррелирующих норм национального законодательства. Изучив большинство СИДН, можно увидеть сходство с НК РФ: в абсолютном большинстве случаев конвенции содержат схожие признаки деятельности иностранной организации, которые в итоге приводят к образованию постоянного представительства. Хотя можно увидеть и небольшие различия между статьями, посвящёнными постоянными представительству в НК РФ и СИДН: например, в СИДН приводится более широкий список предприятий, приводящих к образованию постоянного представительства, в сравнении с НК РФ[[22]](#footnote-23); в некоторых СИДН встречаются категории работ вспомогательного и подготовительного характера иные, чем в НК РФ[[23]](#footnote-24).

В отношении постоянного представительства можно отметить тесную связь этого института с фигурой налогоплательщика, так как оно является одним из условий, при которых иностранная организация становится обязанной уплатить налог. Постоянное представительство показывает степень связи иностранной организации с государством - источником дохода, при которой это государство получает право облагать налогом прибыль этого государства и в этом сходна с институтом резиденства.[[24]](#footnote-25) Но несмотря на этот факт, само постоянное представительство, отдельным субъектом налоговых правоотношений считать нельзя[[25]](#footnote-26), поскольку постоянное представительство не выступает в правоотношениях от собственного лица, не приобретает комплекс прав и обязанностей. Учитывая это, постоянное представительство можно рассматривать в качестве фикции[[26]](#footnote-27). В научной литературе можно встретить схожие между собой воззрения на правовую природу института постоянного представительства. Так, Коннов О.Ю. определяет постоянное представительство как средство для определения степени присутствия иностранной организации на территории государства ведения деятельности и определения ее налогового статуса в связи с этим[[27]](#footnote-28). Также про постоянное представительство как характеристику степени присутствия иностранного лица на территории государства ведения деятельности указывает Полежарова Л.В.[[28]](#footnote-29). Существует также интересная позиция Денисаева М.А. о том, что постоянное представительство - это характеристика объекта налогообложения, при наличии которой у иностранной организации возникает обязанность по уплате налога на прибыль[[29]](#footnote-30).

Таким образом, постоянное представительство имеет больше не организационно-правовое значение, а служит «индикатором» определения присутствия иностранной организации на территории России. Иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории России, отвечая всем признакам постоянного представительства, в итоге приобретает комплексный статус, влияющий не только на обязанности по уплате налога на прибыль, но и на иные сферы налоговых правоотношений (например, статус постоянного представительства учитывается при определении обязанности по уплате налога на имущество организаций[[30]](#footnote-31)).

Изучив понятие постоянного представительства, можно заключить что в общей картине постоянное представительство является для иностранной организации гарантией обеспечения справедливой уплаты и надлежащего выполнения обязанности по исполнению налога. Определенность и прозрачность норм о постоянном представительстве обеспечивает один из главных принципов определенности налогообложения[[31]](#footnote-32). Постоянное представительство не является ни налогоплательщиком, но в то же время постоянное представительство является обязательной характеристикой, при наличии которой у государства ведения деятельности возникает право облагать налогом иностранную организацию.

## § 2. Признаки постоянного представительства

Важной чертой постоянных представительств является то, что они весьма разнообразны: в одном случае иностранная организация может осуществлять деятельность только при наличии больших производственных помещений и большого штата сотрудников, в другом все, что ей достаточно – это несколько сотрудников и аренда небольшого уголка в коворкинге. Поскольку постоянное представительство вполне может образовываться в двух описанных выше ситуациях, особенность многогранности постоянных представительств необходимо учитывать для обеспечения справедливой и гибкой системы налогообложения.

Нормативное определение постоянного представительства не дает исчерпывающего перечня ситуаций, при которых деятельность иностранной организации может считаться приводящей к его образованию[[32]](#footnote-33). Деятельность иностранной организации приводит к образованию постоянного представительства в случаях, если она одновременно отвечает признакам, установленным в законодательстве. Законодательство устанавливает только существенные признаки, позволяющие квалифицировать деятельность организации как приводящую к образованию постоянного представительства. Аналогичные критерии также применяются в судебной практике и разъясняющих нормативных актах[[33]](#footnote-34), а именно:

1. Наличие постоянного места самостоятельной деятельности иностранной организации на территории РФ, то есть филиала, представительства, отделения, конторы, либо наличие зависимого агента;
2. Деятельность такого постоянного представительства направлена на получение прибыли и осуществляется на свой риск;
3. Деятельность постоянного представительства носит систематический характер.

Определение постоянного представительства, содержащееся в НК РФ, хоть и перечисляет признаки постоянного представительства, в то же самое время не раскрывает их. Это можно рассмотреть как недостаток текущего регулирования, поскольку «нераскрытие» признаков постоянного представительства и их оценочный характер может приводить к возникновению конфликтных ситуаций.

В теоретических трудах также можно увидеть и другие классификации признаков постоянного представительства. Так, в соответствии с подходом Викулова К.Е. деятельность иностранной организации может приводить к образованию постоянного представительства, если она отвечает всем обязательным признакам. Он выделил следующие обязательные признаки постоянных представительств основного вида: 1) определенность и целостность места деятельности, 2) постоянность места деятельности и 3) коммерческий характер[[34]](#footnote-35). И.Д. Агаева предложила иной перечень: 1) наличие определенного места деятельности в РФ (отделения); 2) осуществление через это отделение предпринимательской деятельности; 3) осуществление предпринимательской деятельности на регулярной основе[[35]](#footnote-36). О.Ю. Коннов предлагает следующие критерии для признания факта наличия постоянного представительства: наличие имущественной базы; наличие пространственной определенности; степень временной определенности; характер деятельности; относимость дохода[[36]](#footnote-37). Подходы Викулова К.Е и Агаевой И.Д. соответствуют и схожи с критериями, установленными действующем законодательством. Критерии Коннова О.Ю. более обширны, но также отражают все признаки, указанные в нормах НК РФ.

Если вернуться к признакам постоянного представительства, перечисленным в законодательстве, то первый признак – это наличие обособленного подразделения или иного места деятельности. Представляется, что две категории (обособленное подразделение и место деятельности) можно соотнести друг с другом как общее и частное: место деятельности является гораздо более широким понятием и в любом случае может включать в себя обособленное подразделение. Под обособленным подразделением понимаются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство[[37]](#footnote-38), а под иным местом деятельности может пониматься в том числе, строительная площадка или зависимый агент (уполномоченное лицо).

Законодательное определение обособленного подразделения содержится в НК РФ. В соответствии с ним, обособленное подразделение организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места[[38]](#footnote-39). Для признания наличия обособленного подразделения не имеет значения, имеется ли запись о его создании в организационного-распорядительных или учредительных документах или объем полномочий такого подразделения[[39]](#footnote-40). Таким образом, образующими критериями для образования обособленного подразделения являются: 1) территориальное обособление и 2) наличие работающего в этом подразделении персонала с рабочими местами.

НК РФ не содержит определения территориальной обособленности. Министерство финансов Российской Федерации (далее по тексту - Минфин РФ) под территориальной обособленностью понимает осуществление деятельности по адресу, отличному от того, который указан в учредительных документах организации и Едином государственном реестре юридических лиц[[40]](#footnote-41). В других актах Минфина также отмечалось, что в случае создания организацией хотя бы одного оборудованного стационарного рабочего места вне места ее нахождения признается созданием обособленного подразделения[[41]](#footnote-42). Как видно из нормативных актов, Минфин РФ использует формальные критерии определения территориальной обособленности.

Второй признак обособленного подразделения – наличие стационарных рабочих мест. Понятие рабочего места в НК РФ не содержится, поэтому необходимо обратиться к трудовому законодательству. В соответствии с положениями трудового законодательства, рабочее место означает место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой, и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя[[42]](#footnote-43). Для образования обособленного подразделения достаточно всего одного рабочего места[[43]](#footnote-44). Рабочее место обязательно должно быть стационарным, то есть фактическим, в случае, если не создано ни одно стационарное рабочее место, такое подразделение нельзя считать обособленным[[44]](#footnote-45). Также, важным моментом является то, что обособленное подразделение не может быть создано в том случае, когда работники располагаются в офисе заказчика, то есть стационарные рабочие места подконтрольны заказчику, а не создаются самой организацией[[45]](#footnote-46). Не будет также образовано обособленное подразделение в случае сдачи иностранной организацией собственного недвижимого имущества в аренду, без создания на территории такого недвижимого имущества стационарных рабочих мест[[46]](#footnote-47).

Как указано в определении обособленного подразделения, стационарное место должно быть оборудованным. Под оборудованностью рабочего места Минфин РФ понимает прежде всего создание необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий и само исполнение таких обязанностей. При этом, форма организации работ (например, отправление сотрудника в командировку или организация работы посредством вахтового метода) значения на оборудованность места не имеют[[47]](#footnote-48).

Однако в итоге, как указывает Минфин РФ, при определении наличия или отсутствия обособленного подразделения должны учитываться существенные условия договоров (аренды, подряда, оказания услуг или иных), заключенных между организацией и ее контрагентом, характер отношений между организацией и ее работниками, а также другие фактические обстоятельства осуществления организацией деятельности вне места своего нахождения[[48]](#footnote-49).

Наряду с обособленными подразделениями НК РФ также в качестве признака постоянного представительства указывает наличие «места деятельности». Понятия «место деятельности» применительно к главе 25 НК РФ отсутствует[[49]](#footnote-50). Однако в нормативных актах выработалась своя позиция по поводу определения места деятельности. Так, Минфин РФ указывает, что под местом деятельности следует понимать любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, независимо от того, исключительно они используются для этой цели или нет. Место бизнеса может также существовать и без отдельного помещения, достаточно иметь в распоряжении некоторое пространство[[50]](#footnote-51). Интересно, что помещения жилых домов, в которых проживают работники предприятия, не признаются местом деятельности представительства, поскольку они не находятся под контролем работодателя[[51]](#footnote-52).

Таким образом, рассмотрев такой признак постоянного представительства как наличие постоянного места самостоятельной деятельности иностранной организации на территории РФ, можно заключить, что оно не зря включает в себя две ситуации (обособленное подразделение и иное место деятельности). Так, постоянное представительство может создаваться и через удаленного сотрудника, то есть без территориального обособленного места или при помощи автомата розничной торговли, то есть без какого-либо персонала. Это позволяет подходить к вопросу определения места деятельности менее формально и больше с экономической точки зрения, что обеспечивает гибкость и справедливость налогового законодательства.

Однако обособленное подразделение или иное место деятельности – лишь один из трех критериев, позволяющих утверждать о том, что существует постоянное представительство. Существование филиала создает лишь презумпцию о том, что в данном случае может быть создано постоянное представительство.

В научной среде предлагается выделять иные признаки мест деятельности, например, Викулов К.Е. указывает, что такой признак как наличие персонала или имущественной базы не является обязательным признаком постоянного представительства[[52]](#footnote-53).

Вторым критерием наличия постоянного представительства является осуществление деятельности направленной на получение прибыли и осуществление ее на свой риск. Сам НК РФ не дает исчерпывающего перечня предпринимательской деятельности, которая приводит к образованию постоянного представительства в России[[53]](#footnote-54). Перечень является открытым, что в принципе очевидно, поскольку учтывая все многообразие предпринимательской деятельности, перечислить все ее виды в НК РФ не представляется возможным.

Определение предпринимательской деятельности можно найти в ГК РФ. Использование норм гражданского законодательства для толкования норм налогового кодекса прямо предусматривается в ст. 11 НКРФ. Согласно гражданскому законодательству, предпринимательская деятельность это самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг[[54]](#footnote-55). Таким образом, существуют два критерия признания деятельности предпринимательской: направленность на получение прибыли и систематичность. В судебной практике встречается и подход с выделением большего количества критериев: учет хозяйственных операций по сделкам; устойчивые непосредственные связи субъекта с контрагентами по осуществляемым сделкам; взаимосвязь хозяйственных операций в определенный период времени; регистрация лица в установленном законом порядке[[55]](#footnote-56).

Определения понятия «систематичность» в законодательстве не содержится. Однако исходя из нормативных актов, например, налоговых органов, можно установить общие требования к этом понятию. Так, при одном факте продажи недвижимого имущества иностранной организацией, постоянное представительство не образуется[[56]](#footnote-57). То есть, такой признак как систематичность деятельности предполагает ее осуществление как минимум два раза. При этом, в научных трудах можно встретить утверждение о том, что системность деятельности - свойства, объединяющего все совершаемые действия в единое целое, а не количественные параметры; две операции или сделки - это еще не система[[57]](#footnote-58).

Второй критерий получения прибыли постоянным представительством – направленность на получение прибыли от такой деятельности. Содержание понятия прибыль является чисто экономическим, а потому и объясняться должно с экономических точек зрения. Интересно, что понятие прибыли гражданское законодательство как раз не содержит и для его понимания можно обратиться снова к норме НК РФ, в соответствии с которой прибыль — это доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов[[58]](#footnote-59). В судебной практике выработалась позиция, что важным аспектом в вопросе определения наличия предпринимательского характера деятельности является именно направленность на получение прибыли от осуществления предпринимательской деятельности, а не само получение прибыли[[59]](#footnote-60). Также не является важным критерий получения прибыли самим постоянным представительством. Например, если от деятельности либо части деятельности постоянного представительства иностранная организация получает впоследствии прибыль (например, реализует в третьей стране частично произведенную на территории России продукцию), деятельность такого постоянного представительства можно признать предпринимательской[[60]](#footnote-61).

Осуществление деятельности на постоянной основе также является одним из обязательных признаков образования постоянного представительства. К сожалению, НК РФ не содержит подробных разъяснений по поводу того, что надлежит рассматривать в качестве регулярной деятельности. Ранее действовавшие в России Методические рекомендации[[61]](#footnote-62), указывали, что деятельность постоянных представительств признается регулярной, если у них существует обязанность встать на налоговый учет – такая обязанность возникает у организации, намеревающейся осуществлять предпринимательскую деятельность на территории России более чем на 30 календарных дней (непрерывно или в совокупности). Несмотря на то, что Методические рекомендации утратили свою силу, существует большое количество не отмененных писем Минфина РФ, содержащих аналогичную позицию[[62]](#footnote-63). Однако, как отмечается в научной литературе, понятие «постоянное представительство» в первую очередь ассоциируется с самой деятельностью организации, а не фактом постановки ее на учет, поэтому сама по себе постановка иностранной организации на учет в налоговом органе не приводит к возникновению постоянного представительства[[63]](#footnote-64).

Однако такие критерии не всегда используются для оценки регулярности деятельности. Те же Методические рекомендации устанавливали, что даже в случае, если деятельность организации ведется менее 30 календарных дней, она может быть признана налоговыми органами регулярной на основе ее анализа в каждом конкретном случае. Так, например, факт совершения хозяйственных операций в России, являющихся единичными (например, единичная продажа недвижимости[[64]](#footnote-65) или заключение единственного договора[[65]](#footnote-66)), не может привести к образованию постоянного представительства[[66]](#footnote-67). Также наличие у постоянного представительства расчётных и валютных счетов и оплата с них счетов за инженерные услуги не образует постоянного представительства, поскольку такие траты носят затратный характер[[67]](#footnote-68).

В научной литературе выдвигаются различные предложения по поводу формулировки критерия регулярности деятельности. Так, Филлипова А.В. определяет регулярность как соотношение операций, направленных на получение прибыли, и других операций. В случае, если число операций, направленных на получение прибыли превышает другие хотя бы на одну, то критерий регулярности деятельности считается соблюденным[[68]](#footnote-69).

После рассмотрения признаков постоянного представительства с позиций российского законодательства, можно заметить, что признаки несколько отличаются от признаков, используемых в СИДН и модельных конвенциях. Например, в НК РФ нет указания на «закрепленное» место осуществление деятельности или fixed place of business, который используется в Модельной конвенции ОЭСР (в НК РФ используется понятие «постоянный»). Представляется, что понятие постоянный больше относится к временному критерию, а понятие «fixed», наряду с временным, также и к географическому[[69]](#footnote-70). Однако несмотря на небольшое количество различий, походы к определению признаков постоянного представительства в национальном законодательстве и международных актах все же во многом схожи.

Таким образом, рассмотрев признаки постоянного представительства, можно прийти к выводу о том, что нормы НК РФ не всегда являются полными и исчерпывающими в связи с чем приходиться обращаться к разъясняющим актам, например, письмам Минфина или положениям судебной практики. В связи с этим, было бы полезно дополнить НК РФ нормами, раскрывающими понятия «место деятельности» - любое пространство, используемое для осуществления предпринимательской деятельности, независимо от того, исключительно оно используется для этой цели или нет; «системность» - осуществление двух и более хозяйственных операций, объединённых в единый процесс, в целях предпринимательской деятельности и «регулярность» - осуществление предприятием предпринимательской деятельности более 30 календарных дней подряд. Более подробное регулирование признаков постоянного представительства позволило бы избежать многочисленных споров с налоговыми органами по поводу, признания деятельности иностранных организаций, приводящей к возникновению постоянных представительств.

## § 3. Виды постоянных представительств

Постоянное представительство определяется через признаки его деятельности. Поскольку предпринимательская деятельность, осуществляемая постоянным представительном весьма разнообразна, в науке налогового права были выделены видовые группы постоянных представительств с присущими каждой группе особыми критериями. Следует отметить, что деление института постоянных представительств на виды является далеко не исключительно теоретическим упражнением и выделение основных видовых групп постоянных представительств нашло отражение в тексте нормативных актов (прежде всего в НК РФ) и во многочисленных СИДН, заключенных с Россией.

В науке налогового права на сегодняшний день все еще не существует единого и подхода к определению перечня видов постоянных представительств, но как правило, наряду с другими, выделяется несколько основных видов.

Традиционно, в науке применяется деление постоянных представительств на основное и агентское[[70]](#footnote-71). Основной вид представительства является самым распространённым[[71]](#footnote-72) (некоторые авторы еще называют такой вид «физическое представительство/physical PE») – означает занятие постоянным представительством определенной деятельностью через постоянное место деятельности. Агентское представительство (agency PE) же в свою очередь, наоборот, обозначает ситуацию, где физические и юридические лица ведут предпринимательскую деятельность в пользу третьего лица (иностранное лицо имеет представителей с определенным статусом и полномочиями в третьем государстве)[[72]](#footnote-73). Более комплексные нормативные акты, такие как МК ООН выделяют даже подвиды агентского типа постоянных представительств – агент, осуществляющий поставки (п. 5 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР) и агент, осуществляющий страхование (п. 6 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР).

Иногда в литературе можно встретить выделение и третьего вида постоянного представительства – при оказании услуг или сервисное представительство (service PE)[[73]](#footnote-74). Как отмечается в литературе, этот вид постоянного представительства весьма новый и характерен для стран с развивающейся экономикой и налоговой системой[[74]](#footnote-75). Как отмечается в научных трудах, подобный вид постоянных представительств сможет существовать в налоговой системе России только после единовременного принятия соответствующих норм о налогообложении у источника доходов нерезидентов от оказания ими активных услуг и применении подобных норм в СИДН, заключенных с Россией[[75]](#footnote-76). Утверждение представляется верным, поскольку на сегодняшний день в России сервисное представительство «включено» в понятие обычного вида постоянного представительства и выделить его в отдельный тип можно только путем принятия соответствующих норм в национальном законодательстве и СИДН.

Иногда в трудах зарубежных ученых можно встретить достаточно внушительные варианты деления института постоянных представительств на виды. Например, Жан Шаффнер выделяет семь видов постоянного представительств: наряду с физическим, агентским и сервисным он также выделяет такие виды как проектное представительство (Project PE) – возникающее при осуществлении проектов по строительству или инжинирингу, создающихся на длительное время; страховое представительство (insurance PE) – место получения и сбора страховых премий иностранной компании; представительство в месте нахождения значительного оборудования организации (substantial equipment PE) и представительство по месту ведения оффшорной деятельности (offshore activities PE)[[76]](#footnote-77).

Исходя из норм НК РФ, можно выделить следующие виды постоянных представительств:

1. Основное/физическое постоянное представительство (п. 2 ст. 306 НК РФ);
2. Агентский вид постоянного представительства (п. 9 ст. 306 НК РФ);
3. Постоянное представительство в виде строительной площадки (ст. 308 НК РФ).

Безусловно, самую большую группу составляет постоянное представительство основного вида. Этот вид является самым распространенным и самым применяемым на практике видом осуществления предпринимательской деятельности иностранной организацией.

Для того, чтобы постоянное представительство считалось представительством основного/физического типа, ему необходимо отвечать всем основным признакам представительства, описанных в параграфе выше – то есть ему необходимо одновременно обладать местом определённого физического присутствия – зданием, помещением, сооружением или оборудованием для ведения предпринимательской деятельности; осуществлять предпринимательскую деятельность и вести эту деятельность на регулярной основе.

Как отмечает Гидирим В.А., место деятельности основного постоянного представительства в рамках МК ОЭСР должно отвечать трем тестам: тест географической связи, тест права распоряжения и тест продолжительности. Тест географической связи означат связь места ведения предпринимательской с территорией государства; тест права распоряжения – то, что месте деятельности должно быть в распоряжении предприятия; тест продолжительности – то, что ведение деятельности осуществляется регулярно и циклично, а не в виде разовых хозяйственных операций[[77]](#footnote-78). Как видно из сравнения, в Модельной конвенции ОЭСР закрепляется аналогичный перечень признаков основного постоянного представительства, как и в НК РФ.

Вторым по распространенности в нормативных актах видом постоянного представительства является агентский вид представительства. Хотя в научных трудах отмечается, что данный вид представительств встречается на практике не часто[[78]](#footnote-79). Зависимый агент - 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[[79]](#footnote-80). Как отмечается в научных работах, агентский тип постоянного представительства был создан для более широкого применения института постоянного представительства[[80]](#footnote-81).

Следовательно, исходя из нормативного определения зависимого агента, для того, чтобы постоянное представительство считалось представительством агентского вида, ему необходимо отвечать следующим критериям[[81]](#footnote-82) (критерии являются дополнительными к критериям обычного/физического представительства):

1. Действие от имени иностранной организации на основании договора;
2. Обладание и регулярное использование полномочий на заключение от имени организации контрактов или согласование их существенных условий;
3. Создание своими действиями правовых последствий для иностранной организации;
4. Отсутствие статуса обычного посредника (то есть деятельность от имени иностранной организации не является основной деятельностью этого зависимого агента).

Как можно увидеть из законодательного определения, агентский вид постоянного представительства отличается от основного тем, что предпринимательская деятельность ведется не иностранной организацией самостоятельно, а через третье лицо. Это лицо имеет некоторую связь с иностранной организацией, однако это не является определяющим критерием зависимого агента.

В научных трудах выделяются несколько иные критерии. Коннов О.Ю. предлагает для характеристики зависимого агента использование двух признаков (объективного и субъективного)[[82]](#footnote-83). Объективный включает в себя статус агента вместе с его полномочиями и критерий пространственной определенности. Статус агента и его полномочий определяется в виде осуществления им деятельности в пользу иностранной организации на основании договора и совокупности полномочий, которые иностранная организация предоставляет такому агенту. Субъективный признак заключается в наличии юридической и коммерческой зависимости от иностранной организации и критерии обычной деятельности агента.

Следует отметить, что российское определение зависимого агента несколько отличается от определения в международных источниках. Так, в большинстве СИДН, например, заключенных между Россией и Гонконгом, Сингапуром, Китаем и другими, используется термин «агент с независимым статусом». Представляется, что использование этого термина сделано с целью отграничения от иных видов деятельности, которые не могут привести к возникновению постоянного представительства хоть и схожи с агентскими видами деятельности. В НК РФ подобного уточнения нет.

Третьим по распространенности видом постоянного представительства является строительная площадка, указанная в Методических рекомендациях строительная площадка как частный случай постоянного представительства[[83]](#footnote-84).

В многочисленных СИДН как правило отсутствует определение строительной площадки, однако оно содержится в ст. 308 НК РФ. Под строительной площадкой понимается:

1. место строительства новых, а также реконструкции, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);
2. место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Исходя из нормативного определения строительной площадки, можно определить основной определяющий для нее критерий - связь места строительства с недвижимым имуществом. В Методических рекомендациях также указывалось, что связь с недвижимостью, является основным признаком строительной площадки[[84]](#footnote-85). Определение связи строительной площадки с объектом недвижимости было конкретизирована в письме Минфина. Он определил, что строительно-монтажные работы, монтаж оборудования могут относиться к строительной площадке в том случае, если в результате таких работ смонтированные конструкции и/или оборудование образуют объект недвижимости[[85]](#footnote-86). Следовательно, если иностранная организация оказывает услуги, не связанные с установкой фундамента под здание или установкой конструкции самого здания, осуществление подобных работ не будет приводить к возникновению постоянного представительства. Аналогично, не приводят к образованию строительной площадки оказание услуг по монтажу телефонных линий в офисах и отделка помещений. Иногда в судебной практике, при сложности квалификации работ как связанных/не связанных со значительными изменениями в конструкции здания, встречается подход использования нормативных актов, связанных со строительной сферой[[86]](#footnote-87).

При сравнении строительной площадки и обычного вида постоянного представительства можно увидеть, что главным отличием одного от другого (помимо основного критерия связи с недвижимым имуществом) является срок существования строительной площадки. В НК РФ не установлена норма, согласно которой был бы установлен срок, после которого строительная площадка считается созданной. Сроки продолжительности работ, при превышении которых считается образованной строительная площадка, устанавливаются в СИДН. Наиболее часто используемым вариантом считается указание срока в 12 месяцев, хотя иногда можно встретить в СИДН и нормы о сроке от 3 до 18 месяцев[[87]](#footnote-88). При этом, нормы национального законодательства определяют сроки начала существования строительной площадки и окончания. Строительная площадка считается созданной с момента наступления наиболее ранней из дат: подписания акта о передаче площадки подрядчику либо фактического начала работ[[88]](#footnote-89).

Таким образом, рассмотрев строительную площадку, можно прийти к выводу о том, что данный вид постоянного представительства обладает особым статусом. Во-первых, в налоговом законодательстве устанавливаются специальные требования к строительной деятельности (продолжительностью процесса, связанность с объектом недвижимости). Во-вторых, само правовое регулирование строительной площадки другое: правила установления случаев наличия строительной площадки содержаться в нормах национального законодательства и в СИДН. В-третьих, для деятельности, приводящей к образованию строительной площадки существует специальный временной «ценз» до превышения которого деятельность не признается приводящей к образованию строительной площадки.

Рассмотренные три вида постоянных представительств являются выделенными в тексте НК РФ. Однако глобализация и развитие экономики приводит к все более изощрённым видам осуществления предпринимательской деятельности, а значит и более разветвленной классификации постоянных представительств на виды. В связи с этим представляется интересным сравнить национальное законодательство с нормами международных источников, в первую очередь Модельной конвенции ОЭСР и Модельной конвенции ООН – актов, на основании которых в подавляющем большинстве случаев заключаются СИДН между государствами. Безусловно, СИДН могут в некоторых положениях отличаться от текстов модельных конвенций, однако из-за того, что конвенции используются как модели для заключения СИДН, в основном они схожи, что дает основания использовать конвенции для изучения иных институтов постоянного представительства, отсутствующих в НК РФ.

Модельная конвенция ОЭСР и Модельная конвенция ООН выделяют такие виды постоянных представительств как: основное/физическое представительство (п. 1 ст. 5 МК ОЭСР, п. 1 ст. 5 МК ООН), строительная площадка (п. 3 ст. 5 МК ОЭСР, п. 3(а) ст. 5 МК ООН); агентское постоянное представительство (п. 5 ст. 5 МК ОЭСР, п. 5(b) ст. 5 МК ООН), сервисное постоянное представительство[[89]](#footnote-90) (п. 3 ст. 5 МК ООН, пар. 42.11 – 42.48 Комментария к Модельной конвенции ОЭСР), страховое постоянное представительство[[90]](#footnote-91) (п. 6 ст. 5 МК ООН)[[91]](#footnote-92). Как видно, некоторые виды постоянных представительств пересекаются с видами представительств, выделенных в работах зарубежных ученых. Представляется, что это скорее всего связано с практическим применением норм Модельных конвенций ОЭСР или ООН или наличием подобных норм в национальном законодательстве ученых.

Таким образом, рассмотрев предусмотренные НК РФ виды постоянных представительств, можно сделать следующий вывод: представляется, что на сегодняшний день НК РФ достаточно сильно уступает СИДН, заключенным Россией с другими государствами и Модельным конвенциям ОЭСР и ООН в части выделения отдельных видов постоянных представительств. Это не является значительным недостатком регулирования, однако таким недостатком видится отсутствие четкой классификации постоянных представительств на отдельные виды. Наличие прямо установленной в законодательстве системы видов постоянных представительств позволит применять общие правила, применимые к институту постоянных представительств, к выделенным видам постоянных представительств в случае пробельности законодательства.

## Глава 2. Постоянное представительство: проблемы правоприменения в Российской Федерации

На сегодняшний день судебная практика, связанная с институтом постоянного представительства не является обширной: выявлено в общем около 2800 дел, из которых около 42 затрагивают вопросы, связанные с агентским видом постоянного представительства, 122 строительной площадки, и 81 решение затрагивает тематику вспомогательного и подготовительного характера деятельности. Для сравнения, дел, связанных с темой амортизируемого имущества, около 8500, а дел, связанных с темой внереализационных расходов - более 13000[[92]](#footnote-93). Таким образом, в отношении института постоянного представительства судебной практики, в сравнении с другими темами налогового права, небольшое количество. При анализе выявленных судебных решений были выявлены проблемы правоприменения при определении вспомогательного или подготовительного характера деятельности и связанные с применением норм о зависимом агенте и строительной площадке.

## § 1. Определение подготовительного и вспомогательного характера деятельности

Предпринимательская деятельность - процесс комплексный и сложный, который нельзя свести к одной простой хозяйственной операции. Зачастую предпринимательскую деятельность можно разделить на операции, составляющую основную деятельность, и на операции, носящие вспомогательный или подготовительный характер. Эти операции носят скорее второстепенный характер по отношению к основной деятельности, но тем не менее, являются ее неотъемлемой частью.

Важным критерием подготовительной (предшествующей основной) или вспомогательной (проходящей параллельно) деятельности является то, что организации при осуществлении такой деятельности не получает доход[[93]](#footnote-94). Норма п. 4 ст. 306 НК РФ рассчитана только на иностранные организации. Постоянное представительство иностранной организации становится налогоплательщиком с момента осуществления самостоятельной деятельности[[94]](#footnote-95). То есть в отношении иностранных организаций НК РФ устанавливает правило оценки на соответствие определенным критериям – при наличии всех, постоянное представительство считается возникшим и параллельно с этим моментом возникает налоговая обязанность.

Как было указано выше, НК РФ устанавливает набор признаков постоянного представительства – 1) предпринимательский характер деятельности иностранной организации, 2) регулярность осуществления деятельности и 3) действие через обособленное подразделение или иное место деятельности. Однако НК РФ также устанавливает перечень исключений, при которых постоянное представительство не считается созданным[[95]](#footnote-96): реклама, продвижение товаров, работ, услуг, изучение рынков, использование помещений исключительно для целей хранения, демонстрации товаров, заключения договоров и т.п.

Норма о подготовительном и вспомогательном характере деятельности применяется в случае отсутствия признаков постоянного представительства, описанных выше. Однако примечательно, что ни НК РФ, ни нормы международных источников, таких как Модельные конвенции ОЭСР или ООН не содержат прямого определения подготовительной или вспомогательной деятельности, а лишь содержат примеры такой деятельности.

В судебной практике практически не содержится дел, в резолютивных актах которых суды бы пытались рассмотреть понятие подготовительной или вспомогательной деятельности, определить их или разграничить друг с другом. Однако есть и другие примеры. Так, показательным примером является дело ИФНС vs. Партнерство с ограниченной ответственностью «Блумберг Эл-Пи»[[96]](#footnote-97). В решении суд привел определения подготовительной и вспомогательной деятельности. Под подготовительной деятельностью по мнению суда понимается – деятельность, направленная на создание условий для ведения основной деятельности, а под вспомогательной – деятельность, обеспечивающая процесс ведения основной предпринимательской деятельности компанией. Важно отметить, что аналогичные определения также можно встретить в решениях иных судов – главным образом в решениях Девятого арбитражного апелляционного суда[[97]](#footnote-98). Это обстоятельство можно рассматривать как подтверждение сформировавшейся судебной практики по вопросу определения подготовительного и вспомогательного характера деятельности, а значит, и о практической применимости этих определений к вопросам, связанных с институтом постоянного представительства.

Поскольку институт постоянного представительства в первую очередь применяется в сфере транснациональной деятельности, понятие «постоянное представительство» и определение характера вспомогательной и подготовительной деятельности фигурируют в международных источниках, в первую очередь СИДН[[98]](#footnote-99), Модельной конвенции по двойному налогообложению ООН (в тексте определяется как Модельная конвенция ООН)[[99]](#footnote-100) и Модельной конвенции по налогу на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (в тексте определяется как Модельная конвенция ОЭСР)[[100]](#footnote-101). В связи с этим интересно рассмотреть и сравнить нормы, определяющие регулирование постоянных представительств в части исключений в виду осуществления деятельности подготовительного и вспомогательного характера. При более детальном рассмотрении были выявлены некоторые различия регулирования.

Так, нормы, содержащиеся в международных источниках, имеют несколько иную структуру, отличную от структуры, установленной в НК РФ. При анализе норм НК РФ видно, что все исключения, установленные п. 4 ст. 306 НК РФ, должны соответствовать критерию вспомогательного или подготовительного характера. В то же самое время, тексты Модельных конвенций ОЭСР и ООН, устанавливая перечень исключений, указывают в нем наравне с другими «содержание места деятельности исключительно в целях осуществления деятельности вспомогательного или подготовительного характера[[101]](#footnote-102)». То есть в соответствии с нормами международных источников, перечисленные виды деятельности не должны соответствовать критерию вспомогательного или подготовительного характера, они являются «самостоятельными» исключениями[[102]](#footnote-103). А наряду с ними, также любая деятельность подготовительного или вспомогательного характера будет образовывать исключения из случаев образования постоянного представительства.

Таким образом, при сравнении норм национального законодательства и международных источников, можно прийти к выводу о том, что нормы, содержащиеся в НК РФ, являются более строгими и устанавливают критерий обязательного соответствия исключениям, предусмотренным п. 4 ст. 306 НК РФ, вспомогательному или подготовительному характеру деятельности.

Примечательно, что ОЭСР в выпущенном Докладе по вопросу борьбы с искусственным уклонением от статуса постоянного представительства, выпущенным в октябре 2016 года, также называла в числе одной из проблем использование международными компаниями нечёткости формулировки п. 4 ст. 5 МК ОЭСР[[103]](#footnote-104). Так, компании уповали на то, что формально их деятельность подпадала в число исключений, установленных статьей, но в то же время не обладала вспомогательным или подготовительным характером.

Главной рекомендацией по борьбе с подобной проблемой ОЭСР обозначила в виде изменения структуры нормы п. 4 ст. 5 МК ОЭСР с распространением правила о соответствии подготовительному или вспомогательному характеру деятельности на весь перечень исключений. Таким образом, на сегодняшний день нормы НК РФ о вспомогательном и подготовительном характере деятельности являются отвечающими международным реалиям. Если изменения, предлагаемые в рамках Меропрития 7 БЕПС, будут внесены к Модельную конвенцию ОЭСР, нормы международных соглашений и национального законодательства станут аналогичными.

Однако различие в структуре норм об исключениях не является единственным различием национального законодательства и международных источников. Также различия содержатся и в самих формулировках форм: например, Модельные конвенции ОЭСР и ООН содержат между словами «подготовительный» и «вспомогательный» союз «или». В то же самое время, НК РФ содержит союз «и»[[104]](#footnote-105). Таким образом, в данном случае нормы НК РФ также являются более строгими к определению исключений из случаев образования постоянного представительства. Чтобы деятельность иностранной организации могла подпадать под действие исключений, она должна соответствовать и подготовительному, и вспомогательному характеру деятельности. В сравнении с нормами международных источников, норма национального законодательства сформулирована значительно более строго. На сегодняшний день каких-либо судебных споров по поводу толкования указанной нормы не было выявлено, однако их возникновение представляется вполне возможным. Преодолеть описанную «неточность юридической техники» можно при помощи СИДН, заключенной с конкретным государством, поскольку нормы международных источников имеют приоритетное значение перед нормами национального законодательства[[105]](#footnote-106). Однако подобная ситуация может возникнуть и с государством, с которым у России отсутствует СИДН, что может привести к буквальному применению нормы НК РФ и ограничительному толкованию исключений в отношении вспомогательного и подготовительного характера деятельности иностранных организаций.

Таким образом, проведя сравнение национального законодательства и норм международных договоров можно прийти к выводу, что нормы НК РФ являются более строгими в сравнении с нормами международных соглашений. Однако такой «строгий» подход не всегда приводит к негативным последствиям: как было указано ранее, нормы Модельных конвенций ОЭСР и ООН являются более «расплывчатыми» и предоставляют иностранным компаниям шанс интерпретировать их в свою пользу.

Категория «подготовительной и вспомогательной деятельности» в российском законодательстве является интересной для рассмотрения самостоятельно, без проведения сравнения с нормами международных соглашений.

Как было указано выше, в судебной практике были выработаны определения подготовительной и вспомогательной деятельности. Однако даже наличие таких определений не полностью устраняет нюансы применения нормы п. 4 ст. 306 НК РФ.

Например, виды деятельности, перечисленные в качестве исключений не всегда сами могут из себя представлять деятельность подготовительного или вспомогательного характера. Для некоторых организаций такая деятельность может считаться основной. В таком случае необходимо оценивать основную деятельность компании и соотносить ее с деятельностью постоянного представительства. Так, деятельность по сбору информации (которая прямо предусмотрена п. 4 ст. 360 НК РФ в качестве примера вспомогательной/подготовительной деятельности) была квалифицирована Минфином РФ как деятельность, приводящая к образованию постоянного представительства. Минфин РФ отметил, что «деятельность московского представительства американской компаний по сбору информации, подготовке и редактированию материалов (статей), направляемых в головной офис компании, которые впоследствии распространяются клиентам компании на возмездной основе, следует признать не как вспомогательную или подготовительную деятельность, а как часть основной деятельности данной американской компании[[106]](#footnote-107)».

Данная проблема также рассматривалась в деле ИФНС vs. Партнерство с ограниченной ответственностью «Блумберг Эл-Пи». Суд рассматривал вопрос определения характера деятельности организации – Партнерства с ограниченной ответственностью «Блумберг Эл-Пи», по реализации пакета услуг компании. Однако «реализация пакета услуг» (деятельности, которая включала в себя наряду с другими также оказание различных информационных услуг) – явление комплексное, из-за чего четко определить характер деятельности компании было проблематично. Как указал суд в решении: «…содержание постоянного места деятельности в Российской Федерации специализированными информационными агентствами с целью сбора, обработки и перепродажи информации клиентам также следует рассматривать как постоянное представительство…деятельность, осуществляемая московским представительством, не является исключительно сбором информации для головной организации, так как информация обрабатывается, редактируется сотрудниками московского представительства и на основе собранной информации подготавливаются аналитические материалы (статьи), впоследствии размещаемые в информационных базах головного офиса, за предоставление доступа к которым российские клиенты перечисляют денежные средства на счета головного офиса иностранной организации[[107]](#footnote-108)».

С точки зрения соотношения деятельности основной компании и представительства интересно дело Patentica Limited[[108]](#footnote-109), где суд рассматривал деятельность офиса британской компании, занимающейся разработкой высокотехнологичных решений. Решающим моментом в деле было то, что технология, которую разрабатывали на территории России являлась лишь частью общей технологии и не могла использоваться отдельно. В связи с этим суд пришёл к выводу о том, что деятельность российского офиса следует рассматривать как вспомогательную и подготовительную. Также в деле Finca International[[109]](#footnote-110), у иностранной компании было два предприятия в России. Первое предоставляло деньги российским предприятиям, а второе собирало информацию о потенциальных клиентах с которыми можно заключать контракт и осуществляла маркетинговую деятельность. Суд пришел к выводу, что первое место деятельности является постоянным представительством, в то время как второе осуществляет подготовительные и вспомогательные работы.

Другой интересной особенностью нормы национального законодательства о подготовительном и вспомогательном характере деятельности является установление особого порядка определения налоговой базы для постоянного представительства, действующего в интересах третьих лиц. Так, налоговой базой является 20 процентов от суммы расходов постоянного представительства, связанных с подготовительной или вспомогательной деятельностью[[110]](#footnote-111). Президиум ВАС РФ указал, что в данном случае фактически налогообложению подлежит вмененная прибыль, которая хотя и не была получена, но могла быть получена, если бы представительство осуществляло свою подготовительную или вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц как самостоятельное предприятие на рыночных условиях[[111]](#footnote-112). Важным является тот факт, что подобное определение налоговой базы отсутствует в международных источниках. Для постоянных представительств «классического типа» налоговая база определяется обычным путем – доходы минус расходы. Таким образом, можно утверждать об особом статусе постоянных представительств, осуществляющих вспомогательную или подготовительную деятельность в пользу третьих лиц.

Важно, отметить, что понятие «третье лицо» включает в себя не только лиц, не имеющих какой-либо корпоративной связи с постоянным представительством, но и компании, входящие в группу, в которой состоит иностранная организация. Так, в деле ИНФН vs. Астеллас Фарма Юроп Б.В. иностранная компания указала среди его функций открываемого постоянного представительства такие как: проведение исследований, регистрация препаратов компании, исследование фармацевтического рынка, осуществление деятельности по рекламе продукции[[112]](#footnote-113). Получение прибыли не входило в перечень функций представительства. В процессе рассмотрения дела было также установлено, что фактически представительство действовало в интересах ЗАО «Астеллас Фарма» (дистрибьюторской компании по распространению продукции «Астеллас Фарма Юроп Б.В.» на территории РФ), то есть третьего лица. В данном случае, критичным был момент отсутствия реализации Астеллас Юроп лекарственных средств на территории РФ - и в итоге, получилось так, что все понесенные Астеллас Юроп затраты были направлены на стимулирование и увеличение продаж Астеллас Раша только на территории РФ. Суд удовлетворил требования ИФНС и вменил налогооблагаемый доход российскому представительству. В то же самое время, существует практика[[113]](#footnote-114), где иностранные компании смогли защитить свои доводы об отсутствии постоянного представительства, ссылаясь на такие доводы как: цель создания представительства – распространение информации о препаратах, развития сеть дистрибуции лекарств, осуществление рекламной кампании без указания дистрибуторов. Не менее интересно для рассмотрения дело – ИНФН vs. ООО «Берлин – Хеми/ Менарини Фарма ГмбХ»[[114]](#footnote-115). По мнению налогового органа, представительством осуществлялась рекламная и маркетинговая деятельность в пользу третьих лиц – дистрибьюторов медицинских препаратов (лекарственных средств). Однако суды трех инстанций отклонили требования налогового органа указав, что представительство, осуществляя деятельность подготовительного и вспомогательного характера выступало от лица своего головного офиса, и действовало исключительно в его интересах (вело деятельность, направленную на создание условий для осуществления головным офисом продажи медицинских препаратов (лекарственных средств) на территории Российской Федерации). Суд указал, что представительство вело деятельность в интересах своего головного офиса, а не третьих лиц: распространяло информацию о продуктах, реализуемых головным офисом при помощи дистрибьюторов; получение информации о потребностях российского рынка; регистрация продукции, реализуемой дистрибьюторами.

Таким образом, в каждом случае необходимо оценивать, для кого ведет деятельность постоянное представительство и для кого последствия такой деятельности являются позитивными.

Таким образом, рассмотрев такой элемент налогового законодательства как «вспомогательная и подготовительная деятельность», можно прийти к следующим выводам:

1. На уровне национального законодательства на сегодняшний день существует проблема формулирования нормы, регламентирующей постоянное представительство, осуществляющее подготовительную или вспомогательную деятельность в пользу третьих лиц. Закрепление особых правил определения налоговой базы, а также отсутствие подобных норм в международных источниках, вероятно, будет лишь способствовать различному толкованию и возникновению споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.
2. В международных источниках существует проблема нераспространения критерия подготовительной или вспомогательной деятельности на весь п 4 ст. 5 Модельных конвенций ОЭСР и ООН. Однако, принимая во внимание тот факт, что ОЭСР затронуло указанную проблему в Action 7 BEPS, можно предполагать, что она будет в скором времени разрешена (в том числе при помощи принятия заинтересованными странами MLI OECD – Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting[[115]](#footnote-116)) в числе разработчиков которой, наряду с участниками ОЭСР, числится и Россия.

# § 2. Зависимый агент и строительная площадка как виды постоянного представительства

Как было рассмотрено выше, НК РФ помимо основного вида представительства, выделяет также такой вид постоянного представительства как зависимый агент и строительная площадка. Представляется интересным рассмотреть практические проблемы, возникающие на практике при использовании данных институтов.

В первую очередь, можно рассмотреть институт зависимого агента, тем более, что НК РФ определяет его несколько раньше, чем строительную площадку (в ст. 306 НК РФ). Несмотря на тот факт, что постоянное представительство в виде зависимого агента встречается на практике не часто[[116]](#footnote-117), все же некоторые проблемы, связанные с применением данной концепции на практике, существуют и могут быть рассмотрены.

Например, в настоящее время существует проблема разграничения действий зависимого агента и деятельности, являющейся подготовительной или вспомогательной. Интересным для рассмотрения делом представляется дело компании «Стик»[[117]](#footnote-118). В рассматриваемом деле суд оценивал комплекс полномочий, предоставленных агенту на предмет образования постоянного представительства. Компания «Стик» заключила договоры займа с двумя кипрскими компаниями (Paceland Ltd. и Oglive Holdings Ltd.) у которых отсутствовали офисы на территории России, однако договоры займа от имени кипрских компаний были подписаны двумя физическими лицами, проживающими в России (им были выданы доверенности с ограниченными полномочиями на подписание договоров). Сами физические лица исполняли решения кипрских компаний и в расчётных отношениях участия не принимали. По результатам проверки налоговый орган вменил наличие постоянного представительства. Суд, оценивая фактические обстоятельства дела, пришел к выводу о том, что в данном случае полномочие на заключение контрактов состояло в том, что сотрудники могли лишь на обсуждать и согласовывать условия контрактов и не имели формальных полномочий на их подписание (необходимые для вступления контракта в силу). Итоговый вывод суда состоял в том, что простое подписание договоров займа от имени кипрских компаний является разновидностью вспомогательной деятельности[[118]](#footnote-119). Примечательно, что в данном деле суд сослался на необходимость использования комментария к Модельной конвенции ОЭСР, что пока-что происходит нечасто. Схожим делом является дело Гринси Холдинг Лимитед[[119]](#footnote-120). В рассматриваемом деле компания Гринси Холдинг Лимитед заключила два агентских договора с компаниями Aurora Steel Trading Ltd. (Кипр) и Aurora Shahlhandel GmbH (Германия). Положениям агентских договоров заключались в ведении переговоров, подготовке контрактов и представлению интересов принципала во взаимоотношениях с третьими лицами: у агентов отсутствовали какие-либо полномочия на заключение контрактов, имеющих обязательную силу для принципала или изменении условий заключаемых с клиентами контрактов или участии в расчетных отношениях. Налоговый орган усмотрел в данной ситуации наличие постоянного представительства, однако суд, рассмотрев взаимоотношения сторон указал, что в данном случае агент осуществлял деятельность подготовительного характера (подготовка контрактов), а, следовательно, наличия постоянного представительства в рассматриваемом случае нет. При этом суд сравнивал характеры деятельности принципала и агента, и в итоге пришел к выводу о том, что они не являются связанными и оказываемые агентами маркетинговые и иные подобные услуги на территории Российской Федерации не зависят от головной компании и имеют законченный характер.

Также в судебной практике зачастую оцениваются полномочия агента не только исходя их фактических обстоятельств осуществления им своей деятельности, но и на основе положений агентских договоров, заключенных между принципалом и агентом. Так, в деле Magnimex Ltd. компания, имеющая филиал на территории России, заключила через этот филиал от своего имени агентский договор с ООО «Нефтехимторг» для осуществления им покупок в пользу принципала. Налоговый орган усмотрел во взаимоотношениях сторон признаки осуществления иностранной организацией деятельности, отвечающей пункту 2 статьи 306 НК РФ, через зависимого агента. Однако суд, оценив положения агентского договора, признал привлечение организации к ответственности неправомерным. Как указал суд, агент действовал на территории России хоть и в интересах принципала, но от своего имени, от своего имени заключал контракты с российскими контрагентами, не создавая при этом правовых последствий для иностранной организации. То есть корпорация не осуществляла самостоятельной деятельности.

Интересно для рассмотрение дело, в котором концепция зависимого агента впервые была применена в России. В деле Орифлейм[[120]](#footnote-121) между компаниями Oriflame Cosmetics S.A. - правообладателем (Люксембург) и Oriflame Kosmetick B.V. (Нидерланды) был заключен договор коммерческой концессии, а Oriflame Kosmetick B.V. заключил субконцессию с ООО «Орифлэйм Косметикс». Основная сумма вознаграждения (98,4 %) передавалась Oriflame Cosmetics S.A., в связи с чем Oriflame Kosmetick B.V. было признано транзитным звеном цепи правоотношений, а заключение субконцессии не имело разумных деловых оснований. Суд рассматривал правоотношения между Oriflame Cosmetics S.A. и ООО «Орифлэйм Косметикс» применяя концепцию «независимого агента» и в итоге пришел к выводу о том, что у потребителей в России складывалось впечатление о том, что общество является представительством компании Oriflame Cosmetics S.A, а следовательно, обществу свойственны признаки «зависимого агента», а его деятельность, при формальной регистрации в качестве российского юридического лица, но при фактическом осуществлении деятельности от имени и в интересах иностранной компании, по своему характеру является деятельностью представительства иностранной компании[[121]](#footnote-122).

Одной из основных проблем, встречающихся на практике при применении концепции зависимого агента, является определение комиссионера в качестве зависимого агента[[122]](#footnote-123). BEPS в Мероприятии 7 поднимает в числе проблем избежания статуса постоянного представительства использование концепции зависимого агента. Однако, как указано в том же Мероприятии 7 BEPS, в большинстве дел требования налоговых органов были отклонены. Это связано в первую очередь с тем, что большинство СИДН сформулированы на основании Модельной конвенции ОЭСР, в соответствии с которой комиссионер признается агентом с независимым статусом и не образует постоянного представительства. Однако, как было рассмотрено выше, при определении зависимости или независимости агента не следует руководствоваться исключительно формальным подходом. Поскольку понятие «комиссионер» НК РФ не установлено, но при этом в нем используется[[123]](#footnote-124), его определение, в соответствии со ст. 11 НК РФ, можно заимствовать из ГК РФ. Таким образом, согласно договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Вознаграждение комиссионера будет считаться доходом данного лица для целей исчисления налога на прибыль[[124]](#footnote-125). В российской судебной практике не было выявлено дел, в которых комиссионер был бы переквалифицирован в зависимого агента иностранной организации. Однако в числе зарубежной практики есть интересные для рассмотрения дела, например, дело компании Dell[[125]](#footnote-126). Компания Dell Spain была дочерним обществом компании Dell Products (Ирландия) и продавала на территории Испании компьютерную технику в качестве комиссионера от собственного имени, но за счет компании Dell Products. Но в соответствии с нормами СИДН от 21 октября 1975 г., заключенного между Ирландией и Испанией, комиссионер считается агентом с независимым статусом. Однако суд, проанализировав фактические обстоятельства, пришел к выводу, что компания Dell Spain является зависимым агентом, поскольку в ходе деятельности руководствовалась инструкциями и указаниями принципала, который имел значительный контроль над деятельностью Dell Spain. Также суд указал, что важным является тот факт, что компания Dell Spain была единственным комиссионером единственного принципала. Аналогичные выводы также содержит дело Dell Products, рассмотрение в суде Норвегии[[126]](#footnote-127).

Схожие обстоятельства анализировались в деле Zimmer[[127]](#footnote-128). Однако в итоге суд пришел к абсолютно противоположным выводам. Zimmer Ltd. (Британия) действовала во Франции через комиссионера Zimmer SAS (Франция), продавшему ортопедическую продукцию. Несмотря на то, что по условиям договора комиссии Zimmer SAS действовала от своего имени и не имела полномочий создавать юридические последствия для Zimmer Ltd., по мнению суда, этот факт не ограничивал Zimmer SAS в создании юридических обязательств для Zimmer Ltd., поскольку французская компания действовала согласно руководству, утверждённому Zimmer Ltd., была подконтрольна ей, предпринимательские риски несла британская компания, она же и определяла условия договоров с покупателями. Немаловажен также тот факт, что Zimmer SAS действовала исключительно в пользу Zimmer Ltd. Такие выводы содержались в постановлении суда первой и апелляционной инстанций, однако в процессе рассмотрения дела в суде кассационной инстанции суд все решения нижестоящий судов отменил и указал, что поскольку комиссионер заключает договоры от своего имени, то комиссионные отношения не могут привести к возникновению постоянного представительства по п. 4 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР. Более того, поскольку комиссионер всегда действует от своего имени, то контрагенты не могут предъявлять претензий и подавать судебные иски принципалу.

Интересной для рассмотрения представляется ситуация, при которой компания начинает сотрудничать с другой компанией, которая осуществляет услуги комиссионера исключительно нее[[128]](#footnote-129). Очевидно, что если компания наряду с этими услугами, оказывает услуги комиссионера и третьим лицам, вопрос о возникновении зависимого агента не должен возникать. Но в случае, когда компания начинает оказывать услуги комиссионера исключительно для одной компании и при том, что раньше такие услуги компания не оказывала, может привести к вопросу о возникновении зависимого агента. Несмотря на то, что подобной судебной практики на территории России выявлено не было, представляется, что в такой ситуации комиссионер будет образовывать постоянное представительство в виде зависимого агента. В соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР, зависимый агент не может быть комиссионером/general commission agent. В судебной практике США был выработан подход, в соответствии с которым «general» означает готовность работать с любыми клиентами[[129]](#footnote-130). Подобный подход можно также использовать и при разрешении аналогичных споров в России.

В зарубежной литературе также рассматривается ситуация, когда предприятие может одновременно действовать качестве принципала и агента[[130]](#footnote-131). Индивидуальный принципал может считаться своим постоянным представительством, учитывая его существенное присутствие в стране, независимо от наличия постоянного места ведения бизнеса или наличия иного зависимого агента в стране[[131]](#footnote-132). Такая концепция была реализована в США еще в 1956 году[[132]](#footnote-133), когда лицо, выставившее на выставке оборудование, которое оно же и произвело, было признано имеющим постоянное представительство. Аналогичной практики в России выявлено не было, однако не исключено, что подобная ситуация может возникнуть.

Следующим институтом для рассмотрения является строительная площадка. Можно увидеть большое количество споров, связанных с квалификаций деятельности иностранной организации, приводящей к образованию строительной площадки.

Во-первых, на сегодняшний день существует разрозненная судебная практика по поводу признания работ по монтажу и наладке оборудования, как приводящих к образованию строительной площадки. В одном деле суд указал, что такие работы не создают постоянного представительства, что логично, поскольку не выполняется признак прочной связи с недвижимым имуществом (в рассматриваемом деле компания поставляла телекоммуникационное оборудование и производила его монтаж и наладку)[[133]](#footnote-134). Аналогичный вывод содержится в деле Пастор Инжениринг[[134]](#footnote-135), где компания оказывала работы по установке систем охранной сигнализации, линий электропередач, систем кондиционирования и т. д. В то же самое время, в другом деле, суд пришел к выводу о том, что понятие «строительная площадка» может быть применено к текущему ремонту или отделке помещений, монтажу телефонных линий или монтажу оборудования, не требующего прочной связи со зданием. Как отметил суд, такое толкование является дополнительной гарантией защиты прав налогоплательщика относительно установления более четкого определения терминов в целях налогообложения. Однако исходя из продолжающихся выводов суда, в итоге действия иностранной организации не были признаны приводящими к созданию постоянного представительства. Таким образом, суд, применяя определение строительной площадки, лишний раз подтвердил ее отсутствие в рассматриваемом случае[[135]](#footnote-136).

Во-вторых, существуют практические проблемы определения сроков существования строительной площадки. Исходя из нормы п. 2 ст. 308 НК РФ, в срок существования строительной площадки включаются все виды подготовительных, строительных и (или) монтажных работ. В то же самое время, НК РФ не содержит каких-либо квалифицирующих признаков для определения подготовительных или монтажных работ. В настоящий момент в судебной практике можно встретить различные подходы судов к разрешению указанного вопроса. Так, в деле разрешался вопрос об отнесении услуг по обследованию бетонного пола к подготовительным работам. Как указал суд, в данном деле работы по обследованию были направлены на получение информации о состоянии бетонных полов складов, их повреждениях и способах их устранения. Эти услуги носили самостоятельный характер и не были связаны с созданием строительной площадки. Более того, эти услуги не были включены в цепочку единого технологического процесса по строительству объекта недвижимого имущества. В другом постановлении суда разрешался вопрос о соединении сроков деятельности фирм по осуществлению подготовительных работ для строительства – проектирования и самих работ по строительству – дело «Байкал - Бизнес – центр». Суд указал, что само по себе строительство объекта недвижимости невозможно провести без осуществления проектных работ, следовательно, эти работы являются подготовительными по отношению к основной деятельности по строительству объекта недвижимости[[136]](#footnote-137). Схожий вывод содержится и в деле КсемиТрейд Лт[[137]](#footnote-138), где суд пришел к выводу о том, что проектные работы имеют подготовительный характер и, следовательно, не могут приводить к образованию постоянного представительства.

Интересным для рассмотрения с точки зрения определения сроков существования строительной площадки является вопрос о том, могут ли быть две разные строительные площадки рассмотрены как одна. В практике это вопрос рассматривался в деле с польской компанией «Траско-инвест»[[138]](#footnote-139). Согласно материалам дела, польская компания заключила договор на выполнение работ по строительству торгового центра. Также, компания через свое представительство заключило договор строительного подряда многофункционального центра. Продолжительность строительства на двух объектах не превышала срок в 12 месяцев. Однако строительство двух объектов осуществлялось на близлежащих участках и по завершении строительного процесса их предполагалось объединить. Суд, оценив указанные обстоятельства, пришел к выводу о том, что в данном случае если по завершении строительства объекты будут объединены – то работу на одном объекте необходимо рассматривать как продолжение работы на другом. Таким образом, в данном случае суд произвел комплексный анализ действий иностранной организации и объединил сроки работ на строительных площадках, что отвечает принципу справедливости налогообложения.

В-третьих, на практике встречаются случаи рассмотрения вопроса о переквалификации строительной площадки в постоянное представительство обычного вида. Интересным для рассмотрения не позиции суда, а позиции налогового органа является дело Skanska East Europe Oy[[139]](#footnote-140), в котором налоговый орган не признал наличие строительной площадки под предлогом отсутствия ведения строительной деятельности, однако признал наличие постоянного представительства. Согласно материалам дела, компания Skanska East Europe Oy (Финляндия) заключила договор строительного подряда с религиозной организацией «Религиозная Ассоциация Церкви Иисуса Христа Святых последних дней России». Skanska была поставлена на учет в России (поскольку вела маркетинговую деятельность через представительство), а также разработала чертежи и спецификации, необходимые для строительства. Договор строительного подряда был заключен 05.06.2002, а расторгнут 04.09.2002. Налоговый орган указал, что поскольку в данном случае строительные работы не велись, следовательно, в данном случае деятельность не является строительной площадкой, однако было создано постоянное представительно. Суд, рассмотрев материалы дела, отказал налоговому органу, ссылаясь на то, что договор строительного подряда был единичным, что не отвечает такому признаку постоянного представительства как регулярность деятельности. Аналогичная переквалификация налоговым органом строительных работ в деятельность представительства обычного типа содержится в деле Кваттрочемини[[140]](#footnote-141), которое заключило договоры строительного подряда с ОАО «Сланцевский цементный завод «Цесла» от 22.12.2004 г. на выполнение работ по модернизации системы очистки газов печи Сланцевского цементного завода. Налоговый орган установил, что исполнение строительного подряда длилось в с 01.01.2005 г. по 30.01.2006 г., то есть в течение 13 месяцев. Однако налоговый орган рассудил, что в данном случае исполнение контракта не связано со строительной деятельностью по возведению промышленных зданий, сооружений, а, следовательно, в данном случае отсутствует строительная площадка, но существует постоянное представительство. Суд, оценив договор строительного подряда и описание выполненных по нему работ, пришел к выводу, что деятельность организации по выполнению строительных работ не образует постоянного представительства и выполненные работы подпадают под деятельность, связанную с возведением промышленных сооружений, т.е. строительную площадку (которая не отвечает 18 месячному критерию существования, установленному в СИДН, заключенным с Финляндией), а, следовательно, полученные обществом доходы подлежат налогообложению только в Финляндии. Таким образом, на практике возникают ситуации оценки относимости работ к категории строительных. Суды толкуют характер работ исходя из фактического их содержания, что представляется верным, поскольку установить в законодательстве полный перечень строительных работ в виду их разнообразия не представляется возможным. Также возникал вопрос о том, следует ли относить к категории строительных работ деятельность по надзору за строительной площадкой. Минфин РФ рассмотрел указанный вопрос и указал, что такая деятельность не подпадает под определение строительной площадки и должна оцениваться исходя из общих критериев постоянного представительства[[141]](#footnote-142). Аналогичный подход используется к услугам по установке, наладке, тестированию, принятию в эксплуатацию навигационного оборудования, в том числе консультации и обучение персонала[[142]](#footnote-143).

Таким образом, рассмотрев проблемы реализации концепции института зависимого агента на практике можно прийти к выводу о том, что на сегодняшний день существуют следующие проблемы применительно к институту зависимого агента:

1. Четкого разграничения осуществления подготовительной или вспомогательной деятельности и осуществления деятельности через зависимого агента. В большинстве случаев суды оценивают фактические обстоятельства исходя из содержания отношений. Представляется, что наличие норм, разграничивающих или дающих общие направления осуществления анализа взаимоотношений сторон могли бы устранить или сократить споры в судах. Например, в законодательстве можно было бы установить, что если агент осуществляет деятельность исключительно исполнительного характера и не принимает решений, влияющих хозяйственную или финансовую жизнь общества, такой агент не может считаться постоянным представительством, поскольку он осуществляет деятельность исключительно подготовительного или вспомогательного характера.
2. Отсутствие в СИДН и национальном законодательстве уточнений относительно комиссионера-зависимого агента. Все СИДН, заключенные с Россией закрепляют, что не образует постоянного представительства предприятие, действующее на территории другого государства через брокера, комиссионера или иного агента с независимым статусом. Представляется правильным внести в национальное законодательство либо тексты СИДН уточнений в отношении определения комиссионера с независимым статусом.

Применительно к строительной площадке можно выделить следующие проблемы:

1. Отсутствие четкого определения в законодательстве работ по монтажу и наладке оборудования как не относящейся к деятельности строительной площадки. Отсутствие соответствующих норм в законодательстве приводит к разрозненной судебной практике.
2. Нечеткое регулирование определения сроков существования строительной площадки (а точнее работ, включающихся в срок ее существования). Установление единого подхода к включению/исключению из срока существования строительной площадки подготовительных или изыскательных работ могло бы привести к устранению разрозненной судебной практики.
3. Отсутствие четкого разграничения постоянного представительства обычного вида и строительной площадки. Несмотря на то, что судебных дел, в которых налоговые органы приходили к выводу о том, что вместо строительной площадки наличествует постоянное представительство обычного типа немного, представляется, что существование таких споров связано с недостаточным разграничением двух понятий. В основном это связано с недостаточным раскрытием в законодательстве содержания строительных работ. Однако разрешение подобного спора исходя из формального толкования договора строительного подряда и оказываемых по нему услуг также не представляется верным решением. В связи с этим видится необходимость установления дополнительных правил определения строительной площадки с подробным раскрытием содержания строительных работ и правил оценки взаимоотношений сторон как образующих строительную площадку (исходя фактических, а не формальных критериев).

# Глава 3. Постоянное представительство в условиях цифровой экономики

## § 1. Постоянное представительство в условиях цифровой экономики: постановка проблемы

На сегодняшний день экономика значительно изменилась и усовершенствовалась, в том числе благодаря развитию современных технологий и большему распространению сети Интернет. «Виртуальная» или digital-экономика больше не отделяется от обычной, «физической» экономики, в том числе благодаря тому, что новые модели ведения бизнеса позволяют виртуализировать и полностью перевести в интернет пространство те отношения, которые раньше традиционно осуществлялись в сфере «физической» экономической деятельности. Как отмечается в документах ОЭСР, основными признаками цифровой экономики можно назвать сложность определения места создания стоимости, широкое использование нематериальных активов, использование в деятельности большого количества данных, главным образом персональных, использование многосторонних бизнес-моделей[[143]](#footnote-144). Более того, среди участников экономических отношений на сегодняшний день существует понимание, что разные модели ведения бизнеса имеют разные последствия на формирование стоимости и поэтому требуют урегулирования с точки зрения распределения налогового бремени между государствами, а также переосмысления понятия постоянного представительства.

История вопроса соотношения цифровой экономики и налогообложения не нова. В онлайн-библиотеке документов ОЭСР, связанных с тематикой цифровой экономикой, можно найти документы по этой теме начиная с 1985[[144]](#footnote-145). ОЭСР описала существующие проблемы, связанные с цифровой экономикой, в прогнозе от 2015 года, в котором она указала на невозможность выделения отдельного понятия цифровой экономики, существующего самостоятельно от экономики обычной, в силу того, что цифровая экономика проникла во все сферы жизни и уже неотделима от них[[145]](#footnote-146). Однако после широкого обсуждения этой темы утверждать, что эта позиция сохраниться, нельзя[[146]](#footnote-147). В оборот также были введена такие понятия как уравнительный сбор, существенное экономическое присутствие, цифровое присутствие, цифровое постоянное представительство, виртуальное постоянное представительство[[147]](#footnote-148).

В 2017 году ОЭСР опубликовала две части комментариев, полученных от различных участников рынка на тему цифровой экономики, уравнительного сбора и предлагаемых путей решения проблем налогообложения в цифровой экономике[[148]](#footnote-149). Таким образом, можно видеть, что тема соотношения цифровой экономики и налогового права является сегодня одной из наиболее актуальных для обсуждения.

Постоянное представительство имеет в числе признаков физическое присутствие в стране ведения деятельности, которое в электронной торговле достаточно тяжело идентифицировать[[149]](#footnote-150). Именно этот признак является «краеугольным камнем» в отношении проблемы с ведением бизнеса в digital-пространстве. Физическое присутствие в стране получения прибыли было признано обязательным признаком для распространения налоговой юрисдикции страны ведения бизнеса в 1998 году в Оттавской декларации. Интересно, что ОЭСР, проведя достаточно подробное исследование цифровой экономики еще в 2003 году[[150]](#footnote-151), все равно оставила в числе признаков постоянного представительства физическое присутствие в стране ведения деятельности и предложила незначительные изменения[[151]](#footnote-152). Признак физического присутствия в стране ведения деятельности считается одним их самых проблемных при разрешении проблем налогообложения в цифровой экономике, ученые уже давно признали, что он является препятствующим для реагирования на реалии рынка[[152]](#footnote-153). По мнению ученых, пока такой признак будет оставаться в числе существенных, никакие другие изменения (будь то поправки в толкование вспомогательного или подготовительного характера деятельности или расширение статуса независимого агента) не смогут сделать каких-либо существенных изменений[[153]](#footnote-154).

Таким образом, понятие постоянное представительства стало своего рода «ловушкой», не позволяющей ему полноценно функционировать в современных экономических реалиях. Основная проблема, связанная с виртуализацией экономики и постоянными представительствами иностранных организаций заключается в том, что транснациональные корпорации могут получать прибыль в тех юрисдикциях, которые в силу существующих правил налогообложения не могут облагать прибыль, полученную с их государстве, при помощи определенной бизнес-модели использующей digital-средства[[154]](#footnote-155). Одной из самых распространенных моделей является продажа через веб-сайты различных цифровых продуктов или как их еще называют «мягких товаров/soft merchandise»[[155]](#footnote-156): книг, музыки, фотографий, программного обеспечения[[156]](#footnote-157). Однако не следует рассматривать эту проблему только с негативной точки зрения. Наличие такого пробела в законодательстве многих стран, приводящее в значительно более выгодному ведению бизнеса в сравнении с обычным бизнесом приведет к сильному росту digital-бизнеса (который в свою очередь снизит налоговую нагрузку на иностранные компании, осуществляющие детальность на территории третьих государств)[[157]](#footnote-158).

Для того, чтобы рассмотреть проблематику соотношения понятий постоянного представительства и цифровой экономики, необходимо рассмотреть понятие постоянного представительства, как оно описывается сейчас в Модельной Конвенции ОЭСР и Комментарии к ней и где возникают проблемные моменты, связанные с цифровой экономикой.

В отношении такого критерия как постоянное место ведения деятельности, Комментарий к Модельной Конвенции ОЭСР указывает, что в случае если автоматически управляемое оборудование может приводить к возникновению постоянного представительства, необходимо различать две вещи: само компьютерное оборудование, которое может быть размещено в определенной юрисдикции и при совпадении нескольких критериев создать постоянное представительство, и сама информация и программы, которые хранятся или используются на таком оборудовании. Например, интернет сайт не представляет из себя какое-либо движимое имущество, а, следовательно, и не имеет какого-либо места, которое будет представлять из себя постоянное место деятельности (поскольку сайт функционирует благодаря программам и информации, а не определённой машине, где-либо установленной). В то же самое время, сервер, к которому приписан сайт и на котором этот сайт доступен, является оборудованием и имеет физическое место нахождение, и как следствие, это место может представлять из себя постоянное место деятельности компании, которая осуществляет функционирование этого сервера.

Несмотря на то, что в Комментарии имеется попытка соотношения критерия постоянного места ведения бизнеса и объектов цифровой экономики ясно, что определенные операции/объекты в соответствии с сегодняшним пониманием постоянного представительства не создают постоянного места ведения бизнеса и не могут приводить к созданию постоянного представительства.

Лист исключений, признающий деятельность вспомогательной или подготовительной, описанный в статье 5(4) Модельной конвенции ОЭСР также вступает в некоторый конфликт с реалиями цифровой экономики. ОЭСР с Мероприятии 7 BEPS признает, что группа компаний может обойти налогообложение в определенной юрисдикции «дробя» хозяйственные операции на более мелкие, которые в свою очередь, будут признаваться вспомогательными или подготовительными и не будут образовывать постоянного представительства. Использование подобной модели вполне можно представить и при осуществлении бизнеса в цифровой сфере, например, при аренде кабелей или оборудования у третьей компании для обеспечения нормального функционирования сайта на территории государства[[158]](#footnote-159).

Применение листа исключений имеет решающее значение при решении вопроса отделения определенного вида деятельности от основного вида деятельности предприятия[[159]](#footnote-160). ОЭСР намеревается изменить пять моментов в статье 5(4) Модельной конвенции ОЭСР с целью разрешения проблем цифровой экономики, а именно: 1) не ограничивать исключения только вспомогательным или подготовительным характером деятельности; 2) создать новое толкование слова «доставка» в пунктах a) и b) параграфа 4; 3) создать исключение для покупки товаров или сбора информации; 4) изменить толкование разделения контрактов и 5) разделения деятельности между связанными сторонами[[160]](#footnote-161).

Однако в научном сообществе считают, что решение проблем цифровой экономики и постоянного представительства через внесение изменений в статью 5(4) Модельной конвенции ОЭСР и ее толкования не станет решением проблемы, поскольку такие изменения не смогут изменить текущее распределение прибыли между юрисдикциями[[161]](#footnote-162).

Текущая формулировка зависимого агента, содержащаяся в статье 5(5) Модельной конвенции ОЭСР, также утрачивает свое значение применительно к реалиям цифровой экономики. Аналогичная проблема рассматривается и на региональном уровне – Экспертная группа комиссии Европейского союза по налогообложению цифровой экономики в докладе по налогообложению цифровой экономики указала, что при такой ситуации, когда иностранный онлайн-продавец или онлайн-провайдер продуктов, рекламы или других услуг имеет установленное присутствие в стране, возникновение постоянного представительства нельзя «обойти» формально, например, путем заключения контрактов исключительно через Интернет или при помощи агента комиссионера[[162]](#footnote-163). Само подписание контракта, безусловно, остается обязательным действием при осуществлении любого вида бизнеса, однако в условиях цифровой экономики место подписания контракта утратило свое значение – контракты зачастую заключаются прямо на сайте, в онлайн-режиме. ОЭСР в предварительном отчете по Мероприятию 7 BEPS предлагал в связи с этим расширение применения института зависимого представительства через замену словосочетаний «заключение контрактов/conclude contracts» на «взаимодействие с лицом, выражающееся в заключении контрактов/engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts»[[163]](#footnote-164).

В научных кругах также рассматривается вопрос признания серверов в качестве постоянного представительства[[164]](#footnote-165). История этого вопроса не нова: ОЭСР в течении двух лет изучала этот вопрос и еще в декабре 2000 года представила рекомендации, которые были впоследствии приняты ОЭСР в текст Комментария к Модельной конвенции ОЭСР в январе 2003 года. Комментарии по существу создают новую категорию постоянных представительств для серверов. Сервер может быть постоянным представительством если он отвечает следующим признакам: выполняет трансграничные операции и компания-нерезидент владеет или арендует сервер в стране происхождения. Необходимо различать компьютерное оборудование (например, сервер) и веб-сайт, который можно рассматривать как комбинацию программного обеспечения и электронных данных, которые хранятся на сервере. Сервер может представлять собой разновидность постоянного представительства, но веб-сайт нет, поскольку у него нет «какого-либо физического объекта для работы, помещения или оборудования. Веб-провайдер, который осуществляет хостинг сайта, не может быть признан постоянным представительством для компании (как и зависимым агентом), использующей такой сайт, но автоматическое оборудование, которое не требует человеческого вмешательства может при условии, если оно будет постоянным или закреплённым (fixed). Поэтому, для признания сервера постоянным представительством он должен существовать в одном месте некоторое количество времени и иметь это место в качестве постоянного[[165]](#footnote-166). Однако в научных кругах также встречается и негативная оценка предложений по рассмотрению серверов в качестве постоянных представительств и рассмотрение концепции взимания налога у источника как основной и наиболее стабильной[[166]](#footnote-167). Также ученые указывают на то, что сервер не может считаться постоянным представительством, поскольку его географическая расположенность не имеет никакой связи с той деятельностью, которая создает стоимость и приносит прибыль[[167]](#footnote-168).

Таким образом, рассмотрев текущее регулирование постоянного представительства иностранной организации и имеющиеся противоречия регулирования с реалиям цифровой экономики, можно прийти к выводу о том, что настоящее определение института постоянного представительства не отвечает реалиям современной экономики. В связи с этим существует необходимость усовершенствования самого понятия постоянного представительства либо введение новых правил, позволяющих осуществлять справедливое налогообложение бизнеса в сфере цифровой экономики.

## § 2. Постоянное представительство в условиях цифровой экономики: возможные решения существующих проблем

На сегодняшний день можно выделить два основных направления разрешения проблем, связанных с налогообложением прибыли в цифровой экономике применительно к постоянному представительству. Первый путь, так называемые «quick fixes» или быстрые подходы к разрешению проблемы – введение отдельных правил, которые позволят облагать прибыль, полученную постоянными представительствами в третьих государствах. Однако по мнению многих ученых[[168]](#footnote-169), такой подход не позволит разрешить проблемы глобально и скорее отвлечет от нее, приводя к затягиванию процесса реформирования международного налогообложения в соответствии с экономическими реалиями, нежели разрешит существующие проблемы. «Быстрыми» способами разрешения проблемы налогообложения прибыли постоянных представительств в условиях digital-экономики являются: введение выравнивающего сбора или equalization levy on services (рекомендуемый в BEPS Action Plan 1, в числе принявших стран Индия[[169]](#footnote-170)); налог на доходы от цифровых операций удаленным нерезидентным лицом, обладающим существенным экономическим присутствием в стране; налог на платежи нерезидентными поставщиками товаров и услуг, заказанных по Интернету; налог на цифровые операции, взимаемый вначале процесса создания стоимости[[170]](#footnote-171). Перечисленные пути решения проблем были предложены в опроснике Европейского союза, устроившего опрос своих резидентов по поводу возможных путей разрешения возникших вопросов налогообложения. Наибольшее обсуждение в кругах ученых получил именно выравнивающий сбор, так как он был имплементирован в налоговую систему Индии, в связи с чем представляется интересным рассмотреть данный институт более подробно.

Выравнивающий сбор можно определить, как новый налог с собственной налоговой базой, ставкой и кругом налогоплательщиков. Несмотря на то, что выравнивающий сбор предлагался участникам опроса в качестве первого способа разрешения проблем, его нельзя назвать идеальным решением. Выравнивающий сбор взимается с доходов предприятия, а не прибыли, тем самым создавая лишнюю налоговую нагрузку на предприятия, занятых в сфере цифрового бизнеса, наряду с налоговой нагрузкой страны, в которой предприятие является резидентом. Более того, такой сбор может повлечь предоставление налоговых преференций одной бизнес модели (обычному ведению бизнеса) в сравнении с другой и изменить конкуренцию на внутреннем рынке. Также выравнивающий сбор может оказать негативное влияние на стартапы, которые в силу своей природы могут на начальных этапах терпеть убытки и с введением выравнивающего сбора будут дополнительно нести налоговую нагрузку. Это в свою очередь может отпугнуть высокотехнологичные предприятия с рынка. По мнению Воловика Е., идея уравнительного сбора, скорее всего не будет поддержана многими странами, поскольку на пути реализации такого подхода видится много технических проблем, связанных с международными обязательствами стран, в том числе стран-участников Европейского союза[[171]](#footnote-172).

Вторым путем разрешения проблемы является принятие «всеобъемлющего, долгосрочного» решения, или решения которое можно будет принимать как к digital бизнес моделям, так и к обычным моделям ведения бизнеса. В числе их: новый подход к толкованию понятия постоянного представительства; принятие новой системы налогообложения в которой страна, в которой уплачивается налог, определяется местом нахождения конечного потребителя товара или услуги; введение налога на долю мировой прибыли компании, отнесенной на каждую страну в зависимости от доли выручки компании в этой стране; принятие схемы налогообложения, в которой доходы компании облагаются в стране представительства, но с применением ставки, усредненной по странам, в которых генерируется оборот компании[[172]](#footnote-173).

Наиболее интересным для рассмотрения в контексте определения статуса постоянного представительства и разрешения проблем налогообложения, связанных с развитием цифровой экономики представляется именно новые предложения по толкованию понятия постоянного представительства, который поддерживается как на уровне OECD, так и на уровне Европейского союза[[173]](#footnote-174). Традиционное понимание постоянного представительства состоит в постоянном месте деятельности иностранной организации, через которое оно осуществляет свою деятельность на территории договаривающегося государства, за исключением того, в котором он является резидентом. В условиях обычной экономической деятельности подобное определение постоянного представительства являлось подходящим для справедливого распределения налоговых полномочий юрисдикций на полученную иностранной организацией прибыль, поскольку физическое присутствие считалось необходимым для стабильного осуществления бизнеса на территории другой страны. Однако, прогресс и экономическое развитие привели к тому, что сегодня возможно вести деятельность на территории другого государства и подучать там прибыль, не имея физического присутствия в той юрисдикции, где продукт отчуждается конечному потребителю. Новые бизнес-модели больше концентрируются на конечных потребителях и их предпочтениях, увеличивая таким образом свою прибыль; возможности доставки товаров в любую точку мира позволяют предприятиям работать напрямую из низконалоговых юрисдикций, создавая несправедливую конкуренцию наряду с обычными предприятиями, налоговая нагрузка на которых зачастую выше. Таким образом, институт постоянного представительства стал не «помощником» в справедливом налогообложении доходов от предпринимательской деятельности, а несколько устаревшим «препятствием» к этому.

В числе предложений по преодолению проблемы привязки института постоянного представительства к критерию физического нахождения в стране ведения бизнеса предлагается новая интерпретация места ведения бизнеса или fixed place of business в статье 5 Модельной Конвенции ОЭСР[[174]](#footnote-175). Предлагается толковать данное понятие также с точки зрения «виртуального присутствия» в стране. Для этого можно использовать различные критерии, будь то количество пользователей в стране ведения бизнеса, с которыми иностранная компания успешно заключила контракты, продолжительность пребывания иностранной организации в стране и общее количество полученной прибыли. При этом, данные критерии необходимо оценивать применительно к каждой стране отдельно: очевидно, что для более развитых экономик и крупных стран число пользователей должно быть больше, нежели чем для небольших экономик.

Концепция виртуального постоянного представительства также нуждается в использовании дополнительного критерия, на сегодняшний день используемом при распределении налоговых полномочий между головным офисом и постоянным представительством. Для виртуального постоянного представительства наиболее подходящим является метод распределения прибыли, используемый при трансфертном ценообразовании, однако с некоторыми оговорками. Классический метод распределения прибыли заключается в сопоставлении распределенной между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределенной прибылью между сторонами сопоставимых сделок с учетом большого количества критериев, в том числе географического. В случае с виртуальным постоянным представительством необходимо отказаться от привязки к географическому критерию, например, количество полученной прибыли по следкам, совершенным с пользователями определенной страны.

Преимущество такого подхода к переосмыслению статуса постоянного представительства заключается в том, что оно требует переосмысления только интерпретации понятия постоянного представительства на уровне толкования и не требует пересмотра международных соглашений, что является намного более проблематичным с точки зрения реализации путем. Помимо того, что этот подход позволит избежать несправедливого обложения обычных и новых бизнес-моделей, этот подход также позволит сократить принятие актов, устанавливающих сборы на выравнивание услуг, которые впоследствии могут привести к снижению активности в сфере виртуального бизнеса и будут затруднительны для исправления/отмены.

Помимо описанного выше подхода, существуют и другие предложения по реформированию концепции постоянного представительства. Предлагается определять ввести новый параграф в статье 5 Модельной конвенции, в соответствии с которым постоянное представительство будет определяться исходя из 4 критериев: 1) оказание цифровых услуг; 2) переход через определенный порог пользователей; 3) переход через определенный временной порог существования; 4) переход через минимальный порог дохода. Предлагается определить, что если предприятие, предоставляет доступ, электронное приложение, базу данных, онлайн-рынок или рекламные услуги на веб-сайте или в электронной форме, используемой более чем 1000 отдельных пользователей в месяц, проживающих в другом государстве, такое предприятие считается имеющим постоянное представительство в другом государстве, если общая сумма выручки предприятия за счет вышеупомянутых услуг

превышает ХХХ в год[[175]](#footnote-176). Предложенная концепция также не является идеальной, что признают сами ученые, ее предложившие, поскольку с технической точки зрения тяжело определить, как осуществлять подсчет пользователей, использующих определенный онлайн ресурс - необходимо ли учитывать пользователей, имеющих доступ к бесплатным услугам, и рассчитывать ли количество пользователей на основе входных сигналов. Также необходимо будет ввести целый новый набор определений, таких как «база данных», «рекламные услуги», «веб-сайт» и т.п.

Таким образом, рассмотрев предлагаемые способы разрешения проблем соотношения института постоянного представительства и цифровой экономики, наиболее оптимальным и рациональным путем представляется именно переосмысление толкования постоянного представительства, а именно отказ от привязки к такому признаку как физическое присутствие в стране ведения бизнеса и использование иных критериев: количество пользователей, количество полученной прибыли, виды продаваемых продуктов. Такой подход является также и наиболее удобным для реализации, поскольку не потребует принятия международных соглашений и не сможет быть препятствием в дальнейшем, когда экономика бросит новые вызовы для существующих концепций и подходов в международном налоговом праве.

## Заключение

Изучив институт постоянного представительства и особенности его регулирования в России, можно прийти к следующим выводам:

1. В общей картине понятие «постоянное представительство» является для иностранной организации гарантией обеспечения справедливой уплаты и надлежащего выполнения обязанности по исполнению налога. Определенность и прозрачность норм о постоянном представительстве обеспечивает один из главных принципов определенности налогообложения[[176]](#footnote-177). Постоянное представительство является обязательной характеристикой, при наличии которой у государства ведения деятельности возникает право облагать налогом иностранную организацию.
2. В целом, признаки постоянного представительства соответствуют подходам к выделению признаков, используемых в международном праве. Однако нормы НК РФ не всегда являются полными и исчерпывающими в связи с чем приходиться обращаться к разъясняющим актам, например, письмам Минфина или судебной практике. В связи с этим, было бы полезно дополнить НК РФ нормами, раскрывающими понятия «место деятельности», «системность» и «регулярность». Подробное регулирование признаков постоянного представительства позволило бы избежать споров с налоговыми органами.
3. На сегодняшний день НК РФ достаточно сильно уступает Модельным конвенциям ОЭСР и ООН в части выделения отдельных видов постоянных представительств. Введение прямо закрепленной в НК РФ классификации позволило бы применять общие правила, применимые к институту постоянных представительств, к выделенным видам постоянных представительств в случае пробельности законодательства.
4. На уровне национального законодательства на сегодняшний день существует проблема формулирования нормы, регламентирующей постоянное представительство, осуществляющее подготовительную или вспомогательную деятельность в пользу третьих лиц. Закрепление особых правил определения налоговой базы, а также отсутствие подобных норм в международных источниках, вероятно, будет лишь способствовать различному толкованию и возникновению споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.
5. На уровне национального законодательства нет четкого разграничения осуществления подготовительной или вспомогательной деятельности и осуществления деятельности через зависимого агента. Представляется, что наличие норм, дающих общие направления или критерии осуществления анализа взаимоотношений сторон могли бы устранить или сократить споры в судах.
6. Отсутствие в СИДН и национальном законодательстве уточнений относительно комиссионера-зависимого агента. Все СИДН, заключенные с Россией закрепляют, что не образует постоянного представительства (предприятие, действующее на территории другого государства через брокера, комиссионера или иного агента с независимым статусом). Представляется правильным внести в национальное законодательство либо тексты СИДН уточнений в отношении определения комиссионера с независимым статусом.
7. В национальном законодательстве нет четкого определения работ по монтажу и наладке оборудования как не относящихся к деятельности строительной площадки. Отсутствие соответствующих норм в законодательстве приводит к разрозненной судебной практике. В связи с этим видится необходимость установления дополнительных правил определения строительной площадки с подробным раскрытием содержания строительных работ и правил оценки взаимоотношений сторон как образующих строительную площадку (исходя фактических, а не формальных критериев).
8. Определение института постоянного представительства на сегодняшний день не отвечает реалиям современной экономики и приводит в ситуациям, когда предприятия уходят из-под налогообложения прибыли, полученной ими при осуществлении деятельности в виртуальном пространстве. В связи с этим существует необходимость усовершенствования самого понятия постоянного представительства либо введение новых правил, позволяющих осуществлять справедливое налогообложение бизнеса в сфере цифровой экономики.
9. Наиболее оптимальным и рациональным путем разрешения проблемы соотношения постоянного представительства и цифровой экономики представляется именно переосмысление толкования постоянного представительства, а именно отказ от привязки к такому признаку как физическое присутствие в стране ведения бизнеса и использование иных критериев: количество пользователей, количество полученной прибыли, виды продаваемых продуктов. Такой подход является также и наиболее удобным для реализации, поскольку не потребует принятия международных соглашений и не сможет быть препятствием в дальнейшем, когда экономика бросит новые вызовы для существующих концепций и подходов в международном налоговом праве.

# Список использованной литературы

1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации
2. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. – № 31. – Ст. 4398. (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ, от 5 фев. 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21 июл 2014 г. № 11-ФКЗ). – СПС «КонсультантПлюс».

*Федеральные законы*

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301. – (в ред. от 28 мар. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 5. – Ст. 410. – (в ред. от 28 мар. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (в ред. от 28 дек. 2016 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (в ред. от 3 апр. 2017 г.). – СПС «КонсультантПлюс».

*Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти и уполномоченных организаций*

1. Письмо Минфина РФ от 16.11.2001 N 04-06-05 // СПС «КонсультантПлюс».
2. Методические рекомендации, утвержденные Приказом МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150 (действовавшие до 19.12.2012) // СПС «КонсультантПлюс».
3. Письмо УМНС РФ по г. Москве от 16.04.2003 N 26-12/20873 "О порядке исчисления и уплаты налога на прибыль" // СПС «КонсультантПлюс».
4. Письмо МНС России от 29 апреля 2004 г. N 09-3-02/1912 // СПС «КонсультантПлюс».
5. Письмо УФНС России по г. Москве от 17.07.2006 N 20-12/62877 // СПС «КонсультантПлюс».
6. Письмо УФНС России по г. Москве от 14.06.2005 N 20-12/41907 // СПС «КонсультантПлюс».
7. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 23.10.2006 г. № 09-14/09289741907 // СПС «КонсультантПлюс».
8. Письмо Минфина России от 20 декабря 2006 г. N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.01.2007 г. № 20-12/0568541907 // СПС «КонсультантПлюс».
10. Письмо Минфина России от 21 апреля 2008 г. N 0302-07/2-73 // СПС «КонсультантПлюс».
11. Письмо Минфина России от 7 мая 2008 г. N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
12. Письмо Минфина России от 24.06.2008 N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
13. Письмо Минфина России от 11 июля 2008 г. N 03-02-07/1-275 // СПС «КонсультантПлюс».
14. Письмо Минфина России от 01.10.2008 N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
15. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 08.10.2008 N 20-12/094140 // СПС «КонсультантПлюс».
16. Письмо Минфина России от 7 мая 2009 г. N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
17. Письмо Минфина России от 17 июля 2009 г. N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
18. Письмо Минфина России от 21 декабря 2009 г. N 03-02-07/1-550 // СПС «КонсультантПлюс».
19. Письмо Минфина России от 12 января 2010 г. N 03-02-07/1-6 // СПС «КонсультантПлюс».
20. Письмо Минфина России от 18.02.2010 N 03-02-07/1-67 // СПС «КонсультантПлюс».
21. Письмо УФНС России по г. Москве от 31 марта 2010 г. N 16-15/033302@ // СПС «КонсультантПлюс».
22. Письмо Минфина РФ от 14.04.2010 N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
23. Письмо Минфина России от 14 мая 2010 г. N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
24. Письмо Минфина России от 26 мая 2010 г. N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
25. Письмо Минфина России от 18 ноября 2010 г. N 03-08-05 // СПС «КонсультантПлюс».
26. Письмо Минфина России от 29.07.2016 N 03-08-05/44500 // СПС «КонсультантПлюс».
27. Письмо Минфина России от 22.03.2017 N 03-08-05/16404 // СПС «КонсультантПлюс».
28. Письмо Минфина России от 14.06.2017 N 03-08-05/36799 // СПС «КонсультантПлюс».
29. Письмо Минфина России от 06.12.2017 N 03-02-07/1/80963, от 13.11.2015 N 03-02-07/1/65879 // СПС «КонсультантПлюс».

*Материалы судебной практики Российской Федерации*

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 25 июня 2015 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского"
2. Письмо Верховного Суда РФ "Некоторые вопросы судебной практики по гражданским делам" "Бюллетень Верховного Суда РФ", N 10, 1997 // СПС «КонсультантПлюс».
3. Постановление Президиума ВАС РФ от 17.12.2002 г. № 897/02 по делу № А19-492/00-26 // СПС «КонсультантПлюс».
4. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа по делу A56-3961/02 от 22 июля 2003 // СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.11.2003 г. № КА-А40/9307-03 // СПС «КонсультантПлюс».
6. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 N А56-24202/04 // СПС «КонсультантПлюс».
7. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.06.2005 N Ф04-3649/2005(11869-А81-40) // СПС «КонсультантПлюс».
8. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.06.2005 по делу № А56-26540/04 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 03.07.2006 N Ф04-3983/2006(24093-А70-37) по делу N А70-14193/25-05 // СПС «КонсультантПлюс».
10. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 07.06.2006 N КА-А41/5096-06 по делу N А41-К2-5662/05 // СПС «КонсультантПлюс».
11. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.02.2006, 13.02.2006 N КА-А40/314-06 по делу N А40-24120/05-115-124 // СПС «КонсультантПлюс».
12. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа по делу № A55-1041/06-39 от 26 декабря 2006 // СПС «КонсультантПлюс».
13. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.08.2007 по делу N А56-33127/2006 // СПС «КонсультантПлюс».
14. Постановление Третьего апелляционного суда от 25 января 2008 г. по делу N А33-7119/2007-03АП-1545/2007 // СПС «КонсультантПлюс».
15. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 22.10.2008 по делу N А82-6882/2007-27 // СПС «КонсультантПлюс».
16. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19.06.2009 N КА-А40/5330-09) // СПС «КонсультантПлюс».
17. Постановление Девятого ААС от 17 августа 2010 г. N 09АП-17695/2010-АК по делу N А40-144495/09-108-1067 // СПС «КонсультантПлюс».
18. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.12.2010 г. № КА-А40/15642-10 по делу № А40-144495/09-108-1067 // СПС «КонсультантПлюс».
19. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.12.2010 по делу N А40-94391/10-142-134 // СПС «КонсультантПлюс».
20. Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 8654/11 по делу N А27-7455/2010 // СПС «КонсультантПлюс».
21. Постановление ФАС СЗО от 31 января 2012 г. по делу N А45-3310/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
22. Постановление Федерального арбитражного суда СЗО от 8 февраля 2012 г. по делу N А56-23858/2011 // СПС «КонсультантПлюс».
23. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 2 августа 2012 г. по делу N А40-58575/11-129-248 // СПС «КонсультантПлюс».
24. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2013 N 09АП-14958/2013 по делу N А40-157543/12 // СПС «КонсультантПлюс».
25. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.07.2013 по делу № А40-16084/2013 // СПС «КонсультантПлюс».
26. Постановление ФАС Московского округа от 17.12.2013 N Ф05-13101/2013 по делу N А40-157543/12 // СПС «КонсультантПлюс».
27. Постановление Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. N 13976/13 // СПС «КонсультантПлюс».
28. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2014 N 09АП-32804/2014АК по делу N А40-38356/14 // СПС «КонсультантПлюс».
29. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2014 N 09АП-34555/2014 по делу N А40-155695/12 // СПС «КонсультантПлюс».
30. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.06.2015 N Ф04-20325/2015 // СПС «КонсультантПлюс».
31. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 5 апреля 2016 г. N Ф05-20982/2015 по делу N А40-81712/2015 // СПС «КонсультантПлюс».
32. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы иностранных государств
33. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 / [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://read.oecd-ilibrary.org>/.
34. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами / [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.un.org/>.
35. Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention / [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://read.oecd-ilibrary.org>/.
36. OECD Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report [Электронный ресурс] // URL : <https://read.oecd-ilibrary.org>/.
37. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2014 Deliverable .). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.oecd-ilibrary.org>/.
38. OECD Digital Economy Papers. Declaration on Transborder Data Flows. 1985. // [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.oecd-ilibrary.org>/.
39. OECD Digital Economy Outlook 2015 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.oecd-ilibrary.org>.
40. Tax challenges of digitalization: Comments received on the Request for Input - Part I [Электронный ресурс] // Режим доступа : <https://www.oecd.org/>.
41. Tax challenges of digitalization: Comments received on the Request for Input - Part II [Электронный ресурс] // Режим доступа : <https://www.oecd.org/>.
42. Seizing The Benefits Of Ict In A Digital Economy I [Электронный ресурс] // Режим доступа : <https://www.oecd.org/>.
43. Специальная литература

*Книги*

1. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / Гидирим В.А. - М., 2016. - 1690 с.
2. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В.А.Кашин - М. : Финансы ЮНИТИ, 1998. - 383 с.
3. Килинкарова, Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарова — М. : Издательство Юрайт, 2015. — 354 с.
4. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Академический правовой университет, 2002. - 152 с.
5. Кучеров. И.И. Международное налоговое право (Академический курс): Учебник / И.И. Кучеров – М.: ЮрИнфоР, 2007. – 309 с.
6. Липатова И.В. Налогообложение организаций: Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. - М.: Кнорус, 2014. - 272 c.
7. Петрыкин А.А. Практический комментарий к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения / А.А. Петрыкин - М.: Вершина, 2005. – 182 с.
8. Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология / Л.В. Полежарова - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2016. – 414 с.
9. Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. - М. : ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. - 352 с.
10. Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть 2. – М. : Издательство Юрлитинформ., 2012. – 526 c.
11. Sjoerd Douma, F. A. Engelen. The Legal Status of the OECD Commentaries. [Электронный ресурс] // IBFD. - 2008. – 282 c. Режим доступа: <https://books.google.ru/>.
12. Carlo Garbarino. Judicial Interpretation of Tax Treaties. The Use of OECD Commentary / Garbarino C. - United Kingdom. : Edward Elgar Pub, 2016. - 704 с.
13. Emily Fett. Triangular Cases: The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations [Электронный ресурс] / Fett. E. // IBFD - 2014. Режим доступа: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/>.
14. J. Huston and L. Williams. Permanent Establishment: A Planner Primer / J. Huston and L. Williams - Boston, Kluwer Law International 1993- 204 c.
15. Michael Kobetsky. International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy. - Cambrige University Press, 2011. – 459 с.
16. Michael Lang, Florian Brugger, Patrick Plansky. Permanent Establishments in International and EU Tax Law. - Linde Verlag Ges.m.b.H., 2011. - 392 с.
17. Ekkehart Reimer, Nathalie Urban, Stefan Schmid. Permanent Establishments. A Domestic Taxation. Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. - Walters Kluwer, 2010. - 816 c.
18. Raffaele Russo. The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intracompany; Dealings. [Электронный ресурс] // IBFD. - 2005. – 480 c.
19. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Fourth Edition / Edited by Ekkehart Reimer, Alexander Rust. - Netherlands, Kluwer Law International, 2015. - 2025 c.
20. Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle / Skaar A. - Бостон, 1991. – 610 c.
21. Jean Schaffner. How fixed is a permanent establishment? / Schaffner J. - Kluwer Law International, 2013. – 329 с.

*Статьи*

1. Агаева И. Д. Постоянное представительство иностранной организации в целях исчисления налога на прибыль и налога на имущество / И.Д. Агаева // Налоговая политика и практика - № 5-1 – 2011. – С. 15-18.
2. Винниченко А.Д. Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности / А.Д. Винниченко // Финансы, денежное обращение и кредит. Серия «Экономика и право». - 2015. - N 5-6. С. 56 – 58.
3. Воловик Е. Цифровой налог. Существует ли цифровая экономика / Е. Воловик // Финансовая газета. - 2018. - № 6. C. 14 - 18.
4. Воловик Е. Налогообложение цифровой экономики. Какие последствия влечет цифровизация / Е. Воловик // Финансовая газета. - 2017. - № 48. - C. 30-35.
5. Демин А.В. Феномен «мягкого права» в регламентации трансграничного налогообложения / А.В. Демин // Государство и право. - 2013. - N 2. - С. 63 - 71.
6. Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Предложения ОЭСР по развитию механизма взаимосогласительной процедуры и его состояние в Российской Федерации / Н.С. Милоголов, А.Б. Берберов // Налоги. - 2018. - N 1. - С. 42-46.
7. Олейник О.М. Формирование критериев квалификации предпринимательской деятельности в судебной практике / О.М. Олейник // Предпринимательское право - 2013. - N 1. С. 2 - 16.
8. Панова И.В. О применении Российской Федерацией международных договоров в сфере налогообложения / И.В. Панова // Закон. - 2012. - N 3. - С. 113 – 114.
9. Полежарова Л.В. Актуальные вопросы налогообложения при составлении декларации по налогу на прибыль. // Иностранный капитал в России. 2006, № 6. - С. 17 – 21.
10. Полякова В.В. Налоговые обязательства представительств иностранных фирм / В.В. Полякова // Ваш налоговый консультант. - 1999. - № 3(9). С. 63 – 65.
11. Соловьева Н. А. Постоянные представительства иностранных организаций: виды и основания возникновения / Н.А. Соловьева // Вестник ВГУ. Серия: Право - 2015. – С. 297 – 306.
12. Сосновский С.А. Постоянное представительство иностранных организаций агентского вида: проблемы налогообложения в России / С.А. Сосновский // Налоговед. - 2012. - № 7 (103). - С. 35 - 38.
13. Филиппова А. В. Приобретение статуса постоянного представительства иностранными организациями в России. Вопросы теории и практики / А.В. Филиппова // Закон и право. - 2010. - № 10. - С. 31 - 35.
14. Яруллина Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ / Г.Р. Яруллина // Актуальные проблемы российского права. 2016. - N 12. - С. 65 - 72.
15. Dr. D.A.Albregtse. The Server as a Permanent Establishment and the Revised Commentary on Article 5of the OECD Tax Treaty: A the E-Commerce Corporate Income Tax Problem Solved? / Albregtse D.A. // INTERTAX. Volume 30, Issue 10 - С. 356–364.
16. Helmut Becker. The determination of income of a permanent establishment or branch // Intertax. – 1989. - №1. - C. 12-15.
17. Yariv Brauner, Pasquale Pistone. Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment / [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://ifataxweek.ru>/.
18. Paolo Centore, Maria Teresa Sutich. Taxation and Digital Economy: Europe Is Ready /Centore P., Sutich M. // Intertax. - Volume 42. Issue 12. - C. [784–787](https://www.kluwerlawonline.com/preview.php?id=TAXI2014070).
19. N. Gaoua, Taxation of the Digital Economy: French Reflections / Gaoua N. // Eur. Taxn. - 2014. - № 54. C. 12 - 17.
20. Dr. Matthias Geurts. Server as a permanent establishment?/ Geurts M. // INTERTAX. - Volume 28, Issue 4 – C. 173–175.
21. Renaud Jouffroy. Marie-Laure Hublot, Zimmer Wins French Decision on permanent Establishment/ Jouffroy R., Hublot M. // 21 Int'l Tax Rev. - 39 (2010). - C. 35-47.
22. Peter Hongler, Pasquale Pistone. IBFD Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy / [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.ibfd.org/>.
23. Dr. Arthur Pleijsier. The Agency Permanent Establishment: The Current Definition Part One / Pleijsier A. // INTERTAX. - Volume 29, Issue 5 – C. 167 - 175.
24. Dr. Arthur Pleijsier. The Agency Permanent Establishment, Practical Applications. Part Two./ Pleijsier A. // INTERTAX. - Volume 29, Issue 6-7 – C. [218–232](https://www.kluwerlawonline.com/preview.php?id=335461).
25. Sergio André Rocha. Agency Permanent Establishment ‘Brazilian Style’: Taxation of Profits Earned Through Commission Merchants, Agents and Representatives / Rocha S.A. // INTERTAX. - Volume 41. Issue 8&9. - С. 444–449.
26. Manoj Kumar Singh. Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation / Singh M. // INTERTAX. - Volume 42. Issue 5. - С. 325–333.
27. Rainer Zielke. Commissionaire Structure as an Agency Permanent Establishment (PE): Low Risk for Foreign Principals Constituting a PE in Norway – Dell Products v. Government of Norway, Decision of the Norwegian Supreme Court of 2 December 2011 / Zielke R. // INTERTAX. - Volume 40. Issue 8/9. - С. 494–496.
28. Arvid Aage Skaar. Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce / Skaar A. // INTERTAX. - № 28/5. - С. 188–194.
29. Jean Schaffner. The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment / J. Schaffner // INTERTAX. - Volume 41. Issue 12. - С. 638–651.
30. Sarig Shalhav. The Revised Permanent establishment Rules / Shalhav S. // Intertax. - Volume 31. Issue 4. - С. 131–147.
31. Maar ten de Wilde. Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why ‘Online Profits’ Are So Hard to Pin Down / Wilde M. // INTERTAX. - Volume 43. Issue 12. - С. 765 -796.
32. Обзор судебного дела Dell (решений Центрального экономического административного суда Испании (TEAC) от 15 марта 2012 г. и Национального апелляционного суда Испании от 8 июня 2015 г.). [Электронный ресурс] // Режим доступа : http://www.gomezacebo-pombo.com.

*Диссертации и авторефераты диссертаций*

1. Агаева И.Д. Совершенствование механизма налогообложения иностранных организаций в России: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. / И.Д. Агаева - М., 2012. - 192 с.
2. Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. … канд. юрид.наук. / К.Е. Викулов - М., 2011. - 176 с.
3. Коннов О.Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. … канд. юрид. наук / О.Ю. Коннов - М., 2001. 185 с.
4. Полежарова Л.В. Механизм устранения международного налогообложения организаций в Российской Федерации и пути его совершенствования: Дис. ... канд. экон. наук. / Л.В. Полежарова - М., 2006. – 163 с.

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Собрание

   законодательства РФ. 04.08.2014. № 31. Ст. 4398. [↑](#footnote-ref-2)
2. Ст. 247 НК РФ [↑](#footnote-ref-3)
3. п. 2 ст. 247 НК РФ [↑](#footnote-ref-4)
4. п. 1 ст. 246 НК РФ [↑](#footnote-ref-5)
5. Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть 2. – М., 2012. С. 186-187 [↑](#footnote-ref-6)
6. Michael Lang, Florian Brugger, Patrick Plansky. Permanent Establishments in International and EU Tax Law. 2011. C. 27. [↑](#footnote-ref-7)
7. OECD Commentaries On The Articles of the Model Tax Convention [Электронный ресурс] // URL : <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (дата обращения: 03.05.18) [↑](#footnote-ref-8)
8. Emily Fett. Triangular Cases: The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations [Электронный ресурс] // IBFD. 2014. URL : <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/14_085_Triangular_Cases_The_Application_of_Bilateral_Income_Tax_Treaties_final_web_0.pdf> (дата обращения 03.05.18) [↑](#footnote-ref-9)
9. Michael Kobetsky. International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy. Cambrige University Press. 2011. C. 23. [↑](#footnote-ref-10)
10. Helmut Becker. The determination of income of a permanent establishment or branch. Intertax. 1989/1. C. 12. [↑](#footnote-ref-11)
11. П. 2 ст. 247 НК РФ [↑](#footnote-ref-12)
12. П. 2 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-13)
13. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.07.2013 по делу № А40-16084/2013 [↑](#footnote-ref-14)
14. П. 1 ст. 11 НК РФ [↑](#footnote-ref-15)
15. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий -М.: Финансы ЮНИТИ, 1998. С. 188 [↑](#footnote-ref-16)
16. Полякова В.В. Налоговые обязательства представительств иностранных фирм // Ваш налоговый консультант. 1999. № 3(9). С. 63 [↑](#footnote-ref-17)
17. Полежарова Л.В. Актуальные вопросы налогообложения при составлении декларации по налогу на прибыль. // Иностранный капитал в России. 2006, № 6. С. 17. [↑](#footnote-ref-18)
18. На сегодняшний день в российском научном сообществе нет единого подхода к оценке Комментариев к Модельной Конвенции ОЭСР. Авторы рассматривают его как источник международного налогового права (см. Винниченко А.Д. Статус комментариев ОЭСР в России и вопросы бенефициарной собственности // Финансы, денежное обращение и кредит. Серия «Экономика и право». 2015. N 5-6. С. 57.), как источник «мягкого права» (см. Демин А.В. Феномен «мягкого права» в регламентации трансграничного налогообложения // Государство и право. 2013. N 2. С. 64.), как средство толкования СИДН, основанных на Модельной конвенции ОЭСР (см. см. Панова И.В. О применении Российской Федерацией международных договоров в сфере налогообложения // Закон. 2012. N 3. С. 113 – 119, Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. С. 92.). Зарубежные авторы часто используют Комментарий к Модельной Конвенции ОЭСР как средство толкования ее положений, в том числе приводят большое количество судебных дел иностранных судов, использующих Комментарий для толкования положений Модельной конвенции ОЭСР, см. например, Carlo Garbarino. Judicial Interpretation of Tax Treaties. The Use of OECD Commentary. United Kingdom. 2016. С. 19-43. Зарубежными учеными также оценивается правовая природа Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, см: Sjoerd Douma,F. A. Engelen. The Legal Status of the OECD Commentaries. IBFD. 2008. С. 27. [↑](#footnote-ref-19)
19. Несмотря на необширную практику судов по использованию Комментариев к Модельной Конвенции ОЭСР, в последнее годы суды и налоговые органы стали чаще ссылаться на Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР в своих решениях, например, в Постановлении КС РФ от 25 июня 2015 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского", Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 8654/11 по делу N А27-7455/2010; Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 5 апреля 2016 г. N Ф05-20982/2015 по делу N А40-81712/2015, Постановлении ФАС СЗО от 8 февраля 2012 г. по делу N А56-23858/2011; Постановлении ФАС СЗО от 31 января 2012 г. по делу N А45-3310/2011, Постановлении Девятого ААС от 17 августа 2010 г. N 09АП-17695/2010-АК по делу N А40-144495/09-108-1067; в письмах Минфина России от 18 ноября 2010 г. N 03-08-05; от 26 мая 2010 г. N 03-08-05; от 14 мая 2010 г. N 03-08-05; от 17 июля 2009 г. N 03-08-05; от 7 мая 2009 г. N 03-08-05; от 7 мая 2008 г. N 03-08-05; от 20 декабря 2006 г. N 03-08-05 // [Электронный ресурс] // URL : <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 03.05.2018). [↑](#footnote-ref-20)
20. п. 4 ст. 15 Конституции РФ, п. 1 ст. 7 НК РФ [↑](#footnote-ref-21)
21. Ekkehart Reimer, Nathalie Urban, Stefan Schmid. Permanent Establishments. A Domestic Taxation. Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. Walters Kluwer, 2010. С.6. [↑](#footnote-ref-22)
22. Стандартно в СИДН указываются место управления, отделение, контору, фабрику, мастерскую, шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов в сравнении с филиалом, представительством, отделением, бюро, конторой, агентством, любым другим обособленным подразделением в НК РФ [↑](#footnote-ref-23)
23. В СИДН, заключенном между Россией и Швейцарией присутствует такой вид вспомогательной/подготовительной деятельности как продажа демонстрируемых на выставках машин и оборудования после окончания выставки или содержание монтажного объекта, осуществляемое предприятием одного Договаривающегося Государства в другом Договаривающемся Государстве в связи с поставкой машин или оборудования, производимых на данном предприятии (пп. с), g) п. 4 ст. 5 Соглашения между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал) [↑](#footnote-ref-24)
24. Яруллина Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ // Актуальные проблемы российского права. 2016. N 12. С. 71. [↑](#footnote-ref-25)
25. абз. 3 п. 1 ст. 246 НК РФ, [↑](#footnote-ref-26)
26. Кучеров. И.И. Международное налоговое право (Академический курс): Учебник. – М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 122; Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. … канд. юрид.наук. М., 2011. С. 28; Raffaele Russo. The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intracompany; Dealings. IBFD, 2005. P. 17; Коннов О.Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве. С. 13. [↑](#footnote-ref-27)
27. Коннов О.Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. … канд. юрид. наук. М., 2001. С. 13. [↑](#footnote-ref-28)
28. Полежарова Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2016. С. 57. [↑](#footnote-ref-29)
29. Налогообложение иностранных компаний в России: сборник материалов правоприменительной практики. Выпуск 1 / cост. Е. В. Овчарова; науч. ред. М. Ф. Ивлиева. – М.: Статут, 2004. С. 8. [↑](#footnote-ref-30)
30. п.п. 3 и 4 ст. 374 НК РФ [↑](#footnote-ref-31)
31. п. 6 ст. 3 НК РФ [↑](#footnote-ref-32)
32. п. 2 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-33)
33. Письмо Минфина РФ от 26.03.2010 N 03-08-05; Постановление ФАС Московского округа от 2 августа 2012 г. по делу N А40-58575/11-129-248. [↑](#footnote-ref-34)
34. Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 9 - 11. [↑](#footnote-ref-35)
35. Агаева И.Д. Совершенствование механизма налогообложения иностранных организаций в России: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2012. С. 8. [↑](#footnote-ref-36)
36. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002. С. 8 - 34. Схожие признаки постоянного представительства иностранной организации также называются и А.А. Петрыкиным. См.: Петрыкин А.А. Практический комментарий к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения. М.: Вершина, 2005. С. 44 - 49. [↑](#footnote-ref-37)
37. П. 2 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-38)
38. П. 2 ст. 11 НК РФ [↑](#footnote-ref-39)
39. П. 2 ст. 11 НК РФ [↑](#footnote-ref-40)
40. Письма от 12 января 2010 г. N 03-02-07/1-6, от 21 декабря 2009 г. N 03-02-07/1-550, от 11 июля 2008 г. N 03-02-07/1-275 [↑](#footnote-ref-41)
41. письма Минфина России от 21 апреля 2008 г. N 0302-07/2-73, МНС России от 29 апреля 2004 г. N 09-3-02/1912 [↑](#footnote-ref-42)
42. ст. 209 ТК РФ [↑](#footnote-ref-43)
43. Письмо УФНС России по г. Москве от 31.03.2010 N 16-15/033302@ [↑](#footnote-ref-44)
44. Постановление ФАС Московского округа от 19.06.2009 N КА-А40/5330-09) [↑](#footnote-ref-45)
45. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 11.06.2015 N Ф04-20325/2015 [↑](#footnote-ref-46)
46. Письмо УФНС России по г. Москве от 17.07.2006 N 20-12/62877 [↑](#footnote-ref-47)
47. Письмах Минфина России от 06.12.2017 N 03-02-07/1/80963, от 13.11.2015 N 03-02-07/1/65879 [↑](#footnote-ref-48)
48. Письмо Минфина России от 18.02.2010 N 03-02-07/1-67 [↑](#footnote-ref-49)
49. В НК РФ имеется определение «место деятельности», однако только применительно к главе про НДС. [↑](#footnote-ref-50)
50. Письмо Минфина России от 14.06.2017 N 03-08-05/36799 [↑](#footnote-ref-51)
51. General Reporters: Jacques Sasseville (OECD) Arvid A. Skaar (Norway) Discussion Leader: Philip Baker (United Kingdom) Is there a permanent establishment? / Branch Reporters Boris Bruk, Oleg Konnov . Стр. 541. [↑](#footnote-ref-52)
52. Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. … канд. юрид. наук. – М., 2011. С.

    34-35. [↑](#footnote-ref-53)
53. п. 2 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-54)
54. п. 1 ст. 2 ГК РФ [↑](#footnote-ref-55)
55. Постановление Третьего апелляционного суда от 25 января 2008 г. по делу N А33-7119/2007-03АП-1545/2007. [↑](#footnote-ref-56)
56. П. 12 Письмо> Верховного Суда РФ "Некоторые вопросы судебной практики по гражданским делам" "Бюллетень Верховного Суда РФ", N 10, 1997 [↑](#footnote-ref-57)
57. Олейник О.М. Формирование критериев квалификации предпринимательской деятельности в судебной практике // Предпринимательское право. 2013. N 1. С. 2 - 16. [↑](#footnote-ref-58)
58. п. 2 ст. 247 НК РФ, п. 1 ст. 307 НК РФ [↑](#footnote-ref-59)
59. Постановление ФАС Московского округа от 14.12.2010 г. № КА-А40/15642-10 по делу № А40-144495/09-108-1067; Письмо УФНС РФ по г. Москве от 23.10.2006 г. № 09-14/092897, Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.01.2007 г. № 20-12/05685 [↑](#footnote-ref-60)
60. Письмо УМНС РФ по г. Москве от 16.04.2003 N 26-12/20873 "О порядке исчисления и уплаты налога на прибыль", [↑](#footnote-ref-61)
61. Методические рекомендации, утвержденные Приказом МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150 (действовавшие до 19.12.2012) [↑](#footnote-ref-62)
62. Например, Письмо Минфина России от 24.06.2008 N 03-08-05, Письмо УФНС РФ по г. Москве от 08.10.2008 N 20-12/094140 [↑](#footnote-ref-63)
63. Н.А. Овчарова Е.В., Травкина Н.А. Постоянное представительство иностранной организации в России: судебная практика и оптимизационный анализ // Налоговед. 2006. № 9. С. 35. [↑](#footnote-ref-64)
64. Письмо УФНС России по г. Москве от 14.06.2005 N 20-12/41907 [↑](#footnote-ref-65)
65. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 N А56-24202/04 [↑](#footnote-ref-66)
66. Письмо Минфина России от 01.10.2008 N 03-08-05 [↑](#footnote-ref-67)
67. Постановлении ФАС Московского округа от 07.06.2006 N КА-А41/5096-06 по делу N А41-К2-5662/05 [↑](#footnote-ref-68)
68. Филиппова А. В. Приобретение статуса постоянного представительства иностранными организациями в России. Вопросы теории и практики // Закон и право. 2010. № 10. С. 35. [↑](#footnote-ref-69)
69. Jean Schaffner. The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment. INTERTAX. Volume 41. Issue 12. С. 641. [↑](#footnote-ref-70)
70. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002. С. 38; Полежарова Л.В. Механизм устранения международного налогообложения организаций в Российской Федерации и пути его совершенствования: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2006. С. 59; Липатова И.В. Налогообложение организаций: Учебник / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: Кнорус, 2014. С. 185. [↑](#footnote-ref-71)
71. Соловьева Н. А. Постоянные представительства иностранных организаций: виды и основания возникновения Вестник ВГУ. Серия: Право 2015 стр. 298 [↑](#footnote-ref-72)
72. Коннов О.Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. 19 с. [↑](#footnote-ref-73)
73. См., например: Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 25. [↑](#footnote-ref-74)
74. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2016. С. 389. [↑](#footnote-ref-75)
75. Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представи-

    тельство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис… канд. юр. наук. М.: МГИМО, 2011. С. 30. [↑](#footnote-ref-76)
76. Jean Schaffner. How fixed is a permanent establishment? Wolters Kluwer, 2013. С. 10. [↑](#footnote-ref-77)
77. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2016. С. 391. [↑](#footnote-ref-78)
78. Сосновский С. А. Постоянное представительство иностранных организаций агентского вида: проблемы

    налогообложения в России // Налоговед. 2012. № 7 (103). С. 38. [↑](#footnote-ref-79)
79. п. 9 ст. 306 [↑](#footnote-ref-80)
80. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Fourth Edition. Edited by Ekkehart Reimer, Alexander Rust. netherlands, Kluwer Law International, 2015. С. 384 [↑](#footnote-ref-81)
81. п. 9 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-82)
82. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Академический правовой университет, 2002. С. 61. [↑](#footnote-ref-83)
83. Методические рекомендации, утвержденные Приказом МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150 (действовавшие до 19.12.2012) [↑](#footnote-ref-84)
84. П. 2.5.1. Методических рекомендаций, утвержденных Приказом МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150 (действовавшие до 19.12.2012) [↑](#footnote-ref-85)
85. Письмо Минфина РФ от 16.11.2001 N 04-06-05 [↑](#footnote-ref-86)
86. Постановление ФАС Московского округа от 24.11.2003 г. № КА-А40/9307-03 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-87)
87. И. Д. Агаева Постоянное представительство иностранной организации в целях исчисления налога на прибыль и налога на имущество Налоговая политика и практика Номер: 5-1 Год: 2011 стр. 17 [↑](#footnote-ref-88)
88. абз. 1 п. 3 ст. 308 НК РФ [↑](#footnote-ref-89)
89. Выделяется в СИДН, заключенных Россией с Китаем, Гонконгом, Синагупром, Чехией, Саудовской Аравией, Алжиром, Аргентиной, Таиландом, Индонезией, Шри-Ланкой, Кувейтом, Намибией, КНР, Египтом, Индией, Казахстаном, Филиппинами, Израилем, Вьетнамом и Кубой. [↑](#footnote-ref-90)
90. Выделяется в СИДН, заключенных Россией с республикой Армения, Чили, Мексикой, Сирией, Тайландом, Индонезией, Шри-Ланкой, Египтом, Ливаном, Мали. [↑](#footnote-ref-91)
91. Jean Schaffner. The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment. INTERTAX. Volume 41. Issue 12. С. 639. [↑](#footnote-ref-92)
92. Картотека арбитражных дел // [Электронный ресурс] // URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.05.2018). [↑](#footnote-ref-93)
93. П. 4 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-94)
94. п. 3 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-95)
95. п. 4 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-96)
96. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.12.2010 по делу N А40-94391/10-142-134 [↑](#footnote-ref-97)
97. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2014 N 09АП-34555/2014 по делу N А40-155695/12, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2014 N 09АП-32804/2014АК по делу N А40-38356/14 , Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2013 N 09АП-14958/2013 по делу N А40-157543/12. Также иные суды: Постановление ФАС Московского округа от 17.12.2013 N Ф05-13101/2013 по делу N А40-157543/12, Постановление ФАС Московского округа от 02.08.2012 по делу N А40-58575/11-129-248 [↑](#footnote-ref-98)
98. Типичные нормы, регулирующие определение деятельности вспомогательного или подготовительного характера, содержаться в п. 5 ст. 5 СИДН [↑](#footnote-ref-99)
99. п. 4 ст. 5 Модельной конвенции по двойному налогообложению ООН [Электронный ресурс] // URL : https://digitallibrary.un.org/record/448411/files/ST\_ESA\_PAD\_SER.E\_21-RU.pdf (дата обращения : 03.05.2018). [↑](#footnote-ref-100)
100. п. 4 ст. 5 Модельной конвенции по налогу на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс] // URL : http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf (дата обращения : 03.05.2018). [↑](#footnote-ref-101)
101. пп. "e" п. 4 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР, Модельной конвенции ООН [↑](#footnote-ref-102)
102. Примечательно, что в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР указывается, что все виды деятельности, перечисленные в числе исключений, должны соответствовать критериям подготовительного или вспомогательного характера. См. OECD Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention. // [Электронный ресурс] // URL: http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf (дата обращения: 03.05.2018). С. 101. [↑](#footnote-ref-103)
103. OECD Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report [Электронный ресурс] // URL : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\_9789264241220-en#page1 (дата обращения : 03.05.2018). С. 28. [↑](#footnote-ref-104)
104. п. 4 ст. 306 НК РФ [↑](#footnote-ref-105)
105. п. 4 ст. 15 Конституции РФ, п. 1 ст. 7 НК РФ [↑](#footnote-ref-106)
106. Письмо Минфина РФ от 14.04.2010 N 03-08-05 [↑](#footnote-ref-107)
107. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 декабря 2010 № А40-94391/10-142-134 [↑](#footnote-ref-108)
108. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа по делу A56-3961/02 от 22 июля 2003 [↑](#footnote-ref-109)
109. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа по делу № A55-1041/06-39 от 26 декабря 2006. [↑](#footnote-ref-110)
110. п. 3 ст. 307 НК РФ [↑](#footnote-ref-111)
111. Постановление Президиума ВАС РФ от 4 февраля 2014 г. N 13976/13 [↑](#footnote-ref-112)
112. N А40-155695/2012 дошло до Верховного Суда РФ [↑](#footnote-ref-113)
113. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2013 N 09АП-14958/2013 по делу N А40-157543/12, Постановление Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 N 13976/13 по делу N А40-118586/12-116-240 [↑](#footnote-ref-114)
114. Постановление ФАС Московского округа от 17.12.2013 N Ф05-13101/2013 по делу N А40-157543/12 [↑](#footnote-ref-115)
115. В рамках MLI ОЭСР предлагает странам разрешить указанную проблему следующим путем распространения критерия вспомогательной или подготовительной деятельности на весь лист исключений (Опция А или B в статье 13 MLI). В научном сообществе положительно оценивают стремления РФ по использованию указанного инструмента, см., например, Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Предложения ОЭСР по развитию механизма взаимосогласительной процедуры и его состояние в Российской Федерации // Налоги. 2018. N 1. С. 44. [↑](#footnote-ref-116)
116. Сосновский С. А. Постоянное представительство иностранных организаций агентского вида: проблемы

     налогообложения в России // Налоговед. 2012. № 7 (103). С. 38. [↑](#footnote-ref-117)
117. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 августа 2010 г. N 09АП-17695/2010 [↑](#footnote-ref-118)
118. Постановление ФАС Московского округа от 14.12.2010 N КА-А40/15642-10 по делу N А40-144495/09-108-1067 [↑](#footnote-ref-119)
119. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.06.2005 по делу № А56-26540/04 [↑](#footnote-ref-120)
120. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.06.2015 N Ф05-6722/2015 по делу N А40-138879/14 [↑](#footnote-ref-121)
121. В данном случае Суд использовал подход, изложенный в п. 34 Официальных комментариев к п. 5 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения [↑](#footnote-ref-122)
122. Данная проблема рассматривается в научных трудах и зарубежных ученых, например, Sergio André Rocha. Agency Permanent Establishment ‘Brazilian Style’: Taxation of Profits Earned Through Commission Merchants, Agents and Representatives. INTERTAX. Volume 41. Issue 8&9. С. 445. [↑](#footnote-ref-123)
123. Например, в гл. 21 НК РФ содержаться особые правила определения налоговой базы налогоплательщиков НДС, получающих доход на основе договоров комиссии. [↑](#footnote-ref-124)
124. ст. 249 НК РФ [↑](#footnote-ref-125)
125. Обзор судебного дела по Dell (решений Центрального экономического административного суда Испании (TEAC) от 15 марта 2012 г. и Национального апелляционного суда Испании от 8 июня 2015 г.). [Электронный ресурс] // URL : <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/the-dell-case-spanish-subsidiary-considered-a-permanent-establishment.pdf> (дата обращения : 03.05.2018). С. 4. [↑](#footnote-ref-126)
126. Rainer Zielke. Commissionaire Structure as an Agency Permanent Establishment (PE): Low Risk for Foreign Principals Constituting a PE in Norway – Dell Products v. Government of Norway, Decision of the Norwegian Supreme Court of 2 December 2011. INTERTAX. Volume 40. Issue 8/9. С. 495. [↑](#footnote-ref-127)
127. Renaud Jouffroy; Marie-Laure Hublot, Zimmer Wins French Decision on permanent Establishment, 21 Int'l Tax Rev. 39 (2010). C. 39-40. [↑](#footnote-ref-128)
128. Dr. Arthur Pleijsier, Associate Professor of Tax Law, Utrecht University; Tax Consultant to Ernst & Young Maastricht, The Netherlands The Agency Permanent Establishment, Practical Applications. Part Two.\* INTERTAX, Volume 29, Issue 6-7 [↑](#footnote-ref-129)
129. J. Megarry in Fleming v London Produce Co. Ltd. (1968) 44 TC 582, 596 [↑](#footnote-ref-130)
130. Dr. Arthur Pleijsier, Associate Professor of Tax Law, Utrecht University, The Netherlands The Agency Permanent Establishment: The Current Definition. Part One INTERTAX, Volume 29, Issue 5 [↑](#footnote-ref-131)
131. J.. Huston and L. Williams, Permanent Establishment: A Planner Primer (Kluwer, Boston, 1993), p. 124. [↑](#footnote-ref-132)
132. US/Switzerland Revenue Ruling 56-165 (1956-1 CB 849), Edwardes-Ker, OECD Income Art. 5, p. 70. [↑](#footnote-ref-133)
133. Постановление ФАС Московского округа от 15.02.2006, 13.02.2006 N КА-А40/314-06 по делу N А40-24120/05-115-124 [↑](#footnote-ref-134)
134. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 ноября 2003 г. N КА-А40/9307-03 [↑](#footnote-ref-135)
135. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 03.07.2006 N Ф04-3983/2006(24093-А70-37) по делу N А70-14193/25-05; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.06.2005 N Ф04-3649/2005(11869-А81-40) [↑](#footnote-ref-136)
136. Постановление Президиума ВАС РФ от 17.12.2002 г. № 897/02 по делу № А19-492/00-26 [↑](#footnote-ref-137)
137. Постановление Президиума ВАС РФ от 17.12.2002 N 897/02 по делу N А19-492/00-26 [↑](#footnote-ref-138)
138. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.10.2008 по делу N А82-6882/2007-27 [↑](#footnote-ref-139)
139. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 N А56-24202/04 [↑](#footnote-ref-140)
140. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.08.2007 по делу N А56-33127/2006 [↑](#footnote-ref-141)
141. Письмо Минфина России от 22.03.2017 N 03-08-05/16404 [↑](#footnote-ref-142)
142. Письмо Минфина России от 29.07.2016 N 03-08-05/44500 [↑](#footnote-ref-143)
143. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2014 Deliverable .). [Электронный ресурс] // URL : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1525421998&id=id&accname=guest&checksum=DE1BF28CA7228540DA0001AFBC0880ED> (дата обращения : 03.05.2018). С. 84. [↑](#footnote-ref-144)
144. OECD Digital Economy Papers. Declaration on Transborder Data Flows. 1985. // [Электронный ресурс] // URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-declaration-on-transborder-data-flows_230240624407> (дата обращения: 03.05.2018). [↑](#footnote-ref-145)
145. OECD Digital Economy Outlook 2015 [Электронный ресурс] // URL : <https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015_9789264232440-en#page1> (дата обращения : 03.05.2018). С. 16. [↑](#footnote-ref-146)
146. Воловик Е. Цифровой налог. Существует ли цифровая экономика. Финансовая газета. 2018. № 6. C. 14. [↑](#footnote-ref-147)
147. Воловик Е. Налогообложение цифровой экономики. Какие последствия влечет цифровизация. Финансовая газета, 2017. № 48. C. 32. [↑](#footnote-ref-148)
148. Tax challenges of digitalization: Comments received on the Request for Input - Part I [Электронный ресурс] // URL : https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-1-comments-on-request-for-input-2017.pdf (дата обращения : 03.05.2018). Tax challenges of digitalization: Comments received on the Request for Input - Part II [Электронный ресурс] // URL : ttps://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf (дата обращения : 03.05.2018). [↑](#footnote-ref-149)
149. Manoj Kumar Singh. Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation. INTERTAX. Volume 42. Issue 5. С. 325. [↑](#footnote-ref-150)
150. Seizing The Benefits Of Ict In A Digital Economy I [Электронный ресурс] // URL : <http://www.oecd.org/internet/ieconomy/2507572.pdf> (дата обращения : 03.05.2018). [↑](#footnote-ref-151)
151. N. Gaoua, Taxation of the Digital Economy: French Reflections. 2014. Eur. Taxn. № 54. C. 12. [↑](#footnote-ref-152)
152. Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle.1991. Бостон. С. 65-101., Kyrie E. Thorpe, International Taxation of Electronic Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete, 11 Emory Int'l L. Rev. 633 (1997). С. 655 [↑](#footnote-ref-153)
153. Peter Hongler Pasquale Pistone. IBFD Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy Working paper [Электронный ресурс] // URL : <https://ifataxweek.ru/files/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf> (дата обращения : 03.05.2018). C. 14. [↑](#footnote-ref-154)
154. Philip C. Moore, The Permanent Establishment Concept in Tax Treaties: Old Bottles for New Wine, 6 Queen's L.J. 482 (1981). С. 509. [↑](#footnote-ref-155)
155. Manoj Kumar Singh. Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation. INTERTAX. Volume 42. Issue 5. С. 325. [↑](#footnote-ref-156)
156. Arvid Aage Skaar. Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce. INTERTAX. № 28/5. С. 42. [↑](#footnote-ref-157)
157. Yariv Brauner and Pasquale Pistone. Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent

     Establishment Bulletin for International Taxation, 2018. №72/4a. С. 1. [↑](#footnote-ref-158)
158. Sarig Shalhav. The Revised Permanent establishment Rules. Intertax. Volume 31. Issue 4. С. 140. [↑](#footnote-ref-159)
159. J. Sasseville & A.A. Skaar, General Report, in Is there a Permanent Establishment?, 94a IFA Cahiers de droit fiscal international, p. 40 et seq. (Sdu Uitgevers 2009). [↑](#footnote-ref-160)
160. OECD Action 7 BEPS [Электронный ресурс] // URL : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1525332099&id=id&accname=guest&checksum=C0A58A5FCBAEBA9F1717377BEF109C0C> (дата обращения : 03.05.2018). C. 7. [↑](#footnote-ref-161)
161. Peter Hongler Pasquale Pistone IBFD Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy Working paper 20 January 2015 [↑](#footnote-ref-162)
162. European Commission, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, C. 49 [↑](#footnote-ref-163)
163. OECD/G20 Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, Public Discussion Draft C. 11. [↑](#footnote-ref-164)
164. Dr. Matthias Geurts, Rechtsanwalt, Germany Server as a permanent establishment? INTERTAX, Volume 28, Issue 4 [↑](#footnote-ref-165)
165. Dr. D.A.Albregtse The Server as a Permanent Establishment and the Revised Commentary on Article 5of the OECD Tax Treaty: A the E-Commerce Corporate Income Tax Problem Solved? ? INTERTAX, Volume 30, Issue 10 Стр. 364 [↑](#footnote-ref-166)
166. Annet Wanyana Oguttu, Sebo Tladi E-Commerce: A Critique On The Determination Of A "Permanent Establishment" For Income Tax Purposes From A South African Perspective 20 Stellenbosch L. Rev. 74 (2009) стр 96 [↑](#footnote-ref-167)
167. Arthur J. Cockfield, Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test, 38 Can. Bus. L.J. 400 (2003) Стр. 410; Maar ten de Wilde. Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why ‘Online Profits’ Are So Hard to Pin Down. INTERTAX. Volume 43. Issue 12. С. 796. [↑](#footnote-ref-168)
168. Yariv Brauner and Pasquale Pistone Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent

     Establishment Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 4a/Special Issue Published online: 26 March 2018 <https://ifataxweek.ru/files/bit_2018_4a_int_2%20-%20Brauner%20Pistone%20on%20the%20attribution%20of%20profits%20to%20digital%20PE.pdf> [↑](#footnote-ref-169)
169. Highlights and impact of Indian Union Budget. Equalization Levy Fresh self-contained code on taxation of Digital Ecommerce transactions – EY <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Template_Equalisation_Levy_Alert.pdf/$FILE/Template_Equalisation_Levy_Alert.pdf> [↑](#footnote-ref-170)
170. Виды краткосрочных решений были представлены в опроснике Европейского союза. Fair taxation of the digital economy EU questionnaire <https://circabc.europa.eu/sd/a/b1efab65-a5e9-4c3e-9d52-f6f70937436d/Digital%20economy%20questionnaire.pdf> [↑](#footnote-ref-171)
171. Воловик Е. Налогообложение цифровой экономики. Какие последствия влечет цифровизация. Финансовая газета, 2017, № 48 [↑](#footnote-ref-172)
172. Виды долгосрочных решений были представлены в опроснике Европейского союза. Fair taxation of the digital economy EU questionnaire <https://circabc.europa.eu/sd/a/b1efab65-a5e9-4c3e-9d52-f6f70937436d/Digital%20economy%20questionnaire.pdf> [↑](#footnote-ref-173)
173. Paolo Centore & Maria Teresa Sutich. Taxation and Digital Economy: Europe Is Ready. Intertax, Volume 42. Issue 12. C. 785. [↑](#footnote-ref-174)
174. Yariv Brauner[\*] and Pasquale Pistone[\*Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union Bulletin for International Taxation, 2017 (Volume 71), No. 12 Published online: 5 October 2017 In this article, Yariv Brauner and Pas <https://ifataxweek.ru/files/Brauner%20and%20Pistone_bit_2017_12_int_1.pdf> [↑](#footnote-ref-175)
175. Peter Hongler Pasquale Pistone IBFD Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy Working paper 20 January 2015. С. 3. [↑](#footnote-ref-176)
176. П. 6 ст. 3 НК РФ [↑](#footnote-ref-177)