

**РЕЦЕНЗИЯ**  
**на выпускную квалификационную работу обучающегося СПбГУ**  
**Хисматуллиной Элины Маратовны**  
**по теме «Особенности правового статуса постоянных представительств в**  
**российском налоговом праве»**

Представленная на рецензию работа Хисматуллиной Э. М. посвящена исследованию одной из так называемых «вечно зеленых» тем международного налогового права – понятию и видам постоянных представительств. По этой теме написано большое количество зарубежной и российской литературы, но от этого выбранная тема не становится менее актуальной. Любой практикующий налоговый юрист сталкивается с вопросами налогообложения постоянных представительств иностранных организаций чуть ли не ежедневно. Практических вопросов, связанных с толкованием правил налогообложения постоянных представительств, установленных российским национальным законодательством и международными налоговыми договорами, а также вопросов, вызванных наличием пробелов в данном регулировании, множество. Поэтому актуальность предложенной темы с точки зрения теории и практики не вызывает сомнений.

Несомненным достоинством рецензируемой работы является использование авторов значительного объема иностранной литературы. Несмотря на то, что тема налогообложения постоянных представительств получила заметное освещение и в российской научной литературе (по данной теме защищено несколько кандидатских диссертаций), исследование данной темы за рубежом шагнуло гораздо дальше, что не позволяет игнорировать наработки иностранных ученых и практиков. Без изучения иностранного опыта содержательная часть работы была бы значительно беднее. В целом работа опирается на достаточно значительный объем монографической и периодической иностранной литературы, включая работы последних лет, что, повторимся, мы рассматриваем как очевидное ее достоинство. При этом иностранной практики по вопросам применения концепции постоянного представительства могло бы быть побольше.

К сожалению, приходится констатировать наличие в работе весьма существенных недостатков.

Во-первых, не может не вызывать возражений сама формулировка темы «Особенности *правового статуса* постоянных представительств в российском налоговом праве». Дело в том, что, как признает сам же автор работы, постоянное представительство является «индикатором» определения присутствия иностранной организации на территории РФ (стр.13), «характеристикой» (стр.14) и не является субъектом налоговых правоотношений (стр.12). В то же время, как известно, правовой статус – понятие, отражающее определенный объем (совокупность) прав и обязанностей субъекта права в определенный момент времени. Соответственно, правовой статус как характеристика присущ исключительно субъектам права и не может характеризовать те понятия, которые субъектами права не являются. Признание осуществления иностранной организацией деятельности на территории РФ через постоянное представительство само по себе влечет возникновение у данной иностранной организации определенного объема прав и обязанностей (в частности, обязанности по постановке на налоговый учет, обязанности по уплате налога со всего дохода, полученного иностранной организацией в связи с деятельностью через постоянное представительство, обязанности по подаче налоговых деклараций и т.п.). Следовательно, «постоянное

представительство» как понятие международного налогового права само по себе обозначает определенный набор прав и обязанностей для иностранной организации, чья деятельность отвечает определенным признакам, то есть характеризует определенный правовой статус иностранной организации. Очевидно, что правового статуса у правового статуса быть не может. С этой точки зрения полагаем формулировку темы неудачной.

Во-вторых, несмотря на заявленную цель определить понятие «постоянное представительство» (что следует из плана Главы 1), автор этого так в итоге и не делает. Таким образом, ключевое понятие работы остается неопределенным. При этом под определением понимаем не описание установленных российским законодательством и международными налоговыми договорами признаков, а сущностную характеристику данного понятия (а именно, ответ на вопрос «Что такое постоянное представительство?»).

В-третьих, невозможно согласиться и с некоторыми выводами автора. Так, автор утверждает, что «постоянное представительство является обязательной характеристикой, при наличии которой у государства ведение деятельности возникает право облагать налогом иностранную организацию» (стр. 72). Ошибочность данного утверждения подтверждается уже хотя бы наличием в российском налоговом законодательстве целого перечня доходов, обложение которых налогом у источника осуществляется и при отсутствии у получающей их иностранной организации постоянного представительства в РФ. Соответствующие положения (например, нормы, регулирующие налогообложение дивидендов, процентов, лицензионных платежей, доходов от использования недвижимого имущества), которые в отсутствие у резидента договаривающегося государства постоянного представительства на территории другого договаривающегося государства, тем не менее, распределяют право на налогообложение доходов между обоими договаривающимися государствами предусмотрены и международными налоговыми договорами. Причем это не является российской спецификой – налогообложение тех или иных доходов иностранных организаций при отсутствии у них постоянных представительств на территории государства источника дохода является распространенной общемировой практикой.

В-четвертых, отводя целый параграф определению подготовительно-вспомогательного характера деятельности, автор так и не определяет, что является подготовительной деятельностью, а что - вспомогательной и как они соотносятся с основной деятельностью, ограничиваясь мимолетным цитированием российской судебной практики (при том, что сложившееся в российской судебной практике представление о вспомогательной деятельности как о деятельности, не являющейся частью основной деятельности иностранной организации, представляется более чем спорным). А ведь от четкого определения подготовительной и вспомогательной деятельности зависит решение большого количества практических вопросов.

Кроме того, указывая на отличительную особенность понятия подготовительно-вспомогательной деятельности в российском налоговом законодательстве (а именно, на обязательное отсутствие базовых признаков постоянного представительства; стр.35), автор не делает даже попытки проанализировать правомерность такого подхода, особенно в сопоставлении с нормами международных налоговых договоров. А ведь его абсурдность очевидна: если в деятельности иностранной организации отсутствует хотя бы один из базовых признаков постоянного представительства, перечисленных в п.2 ст.306 НК РФ, то постоянное представительство у такой организации не создается и нет необходимости применять нормы о подготовительно-вспомогательной деятельности (как исключение из базового правила о постоянных представительствах). Такая

необходимость возникает именно в ситуации, когда формально налицо наличие всех базовых признаков постоянного представительства (наличие места деятельности, предпринимательский характер деятельности, ее регулярность, связь деятельности с указанным местом), но по своим характеристикам осуществляемая деятельность не настолько существенна, чтобы давать право государству источника дохода ее облагать.

Более того, незамеченным автором прошел и абсолютно нелогичный с точки зрения взаимоотношений между п.2 и п.4 ст.306 НК РФ прием обратной отсылки, когда нормы о подготовительно-вспомогательной деятельности применяются при отсутствии базовых признаков постоянного представительства, содержащихся в п.2 ст.306 НК РФ, а базовые признаки постоянного представительства считаются отсутствующими при наличии признаков, указанных в п.4 ст.306 НК РФ.

Эти недостатки свидетельствуют, на наш взгляд, о некоторой поверхностности в изучении автором заявленной темы, не всегда критическом отношении к сложившемуся позитивному регулированию института постоянного представительства в российском налоговом законодательстве.

*Обозначенные выше недостатки, тем не менее, не препятствуют выставлению положительной оценки за рецензируемую работу.*

Фамилия, имя, отчество рецензента: Брук Борис Яковлевич

Место работы: международная юридическая фирма Dentons

Занимаемая должность: Советник налоговой практики

Ученая степень: Магистр права (LL.M.) Королевского Лейденского университета  
(специальность: международное налоговое право)

Рецензент: \_\_\_\_\_ /Брук Б.Я./  
24.05.2018

