

Санкт-Петербургский государственный университет
Кафедра государственного и административного права

**Определение прибыли постоянного представительства иностранной
организации методом «независимого предприятия»**

Выпускная квалификационная работа:
студента 2 курса магистратуры
по программе «Налоговое право»
очной формы обучения
Козыревой Анны Юрьевны

Научный руководитель:
доцент, кандидат юридических наук
Сосновский Сергей Анатольевич

Санкт-Петербург

2016

Содержание

Введение.....	4
Глава 1. История развития подходов к определению налоговой базы иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство. Методы отнесения прибыли к постоянным представительствам иностранных организаций	8
§1. Первый этап: 20-е годы XX века – 1933 год	8
§2. Второй этап: 1933 – 1960 годы	9
§3. Третий этап: 1960 год – настоящее время	12
Глава 2. Официальный подход ОЭСР к определению прибыли постоянного представительства иностранной организации. Метод «отдельного и независимого предприятия».....	24
§1. Доклад ОЭСР об отнесении прибыли к постоянным представительствам как средство обеспечения согласованного применения правил статьи 7 Модельной конвенции.....	24
§2. Пункт 1 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Запрет «принципа притяжения»	26
§3. Пункт 2 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Функциональный и фактологический анализ.....	27
§4. Пункт 3 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Устранение двойного налогообложения.....	39
§5. Пункт 4 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Приоритет иных статей конвенции.....	40
§6. Возможность применения официального подхода ОЭСР к толкованию ранее заключенных двусторонних соглашений	41
Глава 3. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации.....	44

§1. Объект налогообложения по налогу на прибыль для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство	44
§2. Определение налоговой базы иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, условным методом. Фракционный метод определения прибыли.....	57
§3. Невозможность учета постоянным представительством иностранной организации экстерриториальных расходов	61
§4. Невозможность объединения финансовых результатов деятельности двух и более постоянных представительств иностранной организации, образованных на территории Российской Федерации	65
Заключение	68
Список использованной литературы.....	71

Введение

Налоговая юрисдикция государства распространяется не только на его налоговых резидентов, но и на иностранных лиц, ведущих деятельность на территории этого государства и извлекающих в результате этого доход.

Очевидно, что с учетом современного уровня развития мировой экономики, компании становятся более мобильными в плане присутствия на определенной территории, прежде всего вызванного ведением активной коммерческой деятельности за пределами стран своей резиденции. Налогообложение доходов от ведения такой деятельности компаний, не являющихся налоговыми резидентами в государстве источнике доходов, осуществляется посредством института постоянного представительства.

Одним из важнейших вопросов, связанных с регулированием института постоянного представительства, является порядок определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, а именно правила отнесения доходов к постоянному представительству. Данный вопрос остается одним из наиболее дискуссионных в международном налоговом праве.

Организации, ведущие деятельность в нескольких странах, сталкиваются с проблемой одновременного, двойного налогообложения одного и того же объекта, что может привести к экономической нецелесообразности ведения деятельности в разных странах и препятствовать развитию внешнеэкономических связей и сотрудничества государств.¹ Соответственно, задачей государств является установление гармоничных правил налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, что достигается посредством заключения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, которые в

¹Полежарова Л.В. Налогообложение прибыли и доходов иностранных организаций в Российской Федерации. - М. : Экономистъ, 2004. С. 9.

свою очередь основаны на модельных конвенциях - рекомендательных актах международного права, широко используемых в настоящее время.

Отдельные государства, действуя самостоятельно, оказались не в силах подготовить и утвердить компромиссные правила налогообложения доходов иностранных организаций таким образом, чтобы устранить проблему двойного налогообложения или возникновения ситуаций, когда ни одно из государств не взимает налоги с доходов из-за отсутствия интернациональной гармонизации правил налогообложения («недостаточное» налогообложение).² В связи с этим, разработка общих принципов взаимодействия государств по налоговым вопросам проводилась в рамках международных организаций.

Наиболее разработанный комплекс правил определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство содержится в документах Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (далее «ОЭСР»), а именно в Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее «Модельная конвенция ОЭСР»), Комментариях к ней, а также в докладах ОЭСР по указанному вопросу. Альтернативой подходу ОЭСР является Модельная конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (далее «Модельная конвенция ООН»). В историческом аспекте подходы даже в рамках одной и той же международной организации неоднократно менялись, отражая и закрепляя появляющиеся тенденции в регулировании соответствующей сферы отношений.

Для понимания современных тенденций регулирования правил определения налоговой базы постоянных представительств, по нашему мнению, совершенно необходимо историческое исследование развития

²Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. ... канд. юрид. наук : 12:00:14 / К.Е. Викулов – М., 2011. - С. 100.

соответствующих правил и принципов. В связи с этим, в первой главе настоящей работы будет проанализирована история развития правил определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, а также основные методы отнесения прибыли к постоянным представительствам иностранных организаций.

Далее, в рамках второй главы будет проанализирован актуальный в настоящее время официальный подход ОЭСР к определению налоговой базы постоянных представительств иностранных организаций, нашедший свое отражение в Докладе ОЭСР об отнесении прибыли к постоянным представительствам, положения которого впоследствии были имплементированы в текст Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР.

Наконец, в третьей главе будут рассмотрены правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство в России, закрепленные в национальном законодательстве. Кроме того, будет проведен анализ практики применения двусторонних налоговых соглашений, заключенных Российской Федерацией, в отношении применения правил, установленных в статье «Прибыль от предпринимательской деятельности» соглашений.

Актуальность выбранной темы исследования

Соблюдение принципов отнесения доходов к постоянным представительствам иностранных организаций, закрепленных в двусторонних налоговых соглашениях, является условием обеспечения устранения международного двойного налогообложения. Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, построены по модели ОЭСР, что предопределяет теоретическую и практическую актуальность изучения позиции ОЭСР по данному вопросу.

Цели и задачи исследования

Целью исследования является анализ метода «независимого предприятия», наиболее часто используемого для определения прибыли постоянных представительств иностранных организаций, а также изучение

особенностей налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство по законодательству Российской Федерации на предмет соответствия или несоответствия методу «независимого предприятия», выявление правовых проблем, возникающих в указанной сфере, формирование предложений по совершенствованию законодательства.

Задачи исследования:

1. проанализировать историю развития правил определения налоговой базы иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство, методы отнесения прибыли к постоянным представительствам иностранных организаций;
2. исследовать официальный подход ОЭСР по данному вопросу - подход «отдельного и независимого предприятия»;
3. изучить особенности налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство в Российской Федерации;
4. выявить правовые проблемы, возникающие при налогообложении иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, показать необходимость дальнейшего реформирования налогового законодательства и сформулировать предложения по его совершенствованию.

Глава 1. История развития подходов к определению налоговой базы иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство. Методы отнесения прибыли к постоянным представительствам иностранных организаций

§1. Первый этап: 20-е годы XX века – 1933 год

Современная система правил международного налогообложения отражает принципы и структуру, разработанные еще в 1920-х годах Лигой наций, несмотря на значительные изменения, произошедшие в сфере международной экономики, вызванные процессами глобализации. До настоящего времени основным вопросом в сфере международного налогообложения остается вопрос распределения налоговой компетенции между государством источника дохода и государством резидентства организации. Поиск справедливого баланса противоположно направленных амбиций государства источника доходов и государства резидентства относительно прав на налогообложение доходов от предпринимательской деятельности осуществлялся в рамках разработки типовых конвенций об избежании двойного налогообложения.

Статья 7 «Прибыль предприятий» Модельной конвенции ОЭСР в современном ее виде появилась благодаря работе Лиги наций, в дальнейшем продолженной Организацией европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС) (в 1960 году преобразована в ОЭСР).

В период с 1923 по 1927 годы Финансовым комитетом Лиги наций была проведена масштабная работа по подготовке типовых проектов сразу нескольких двусторонних налоговых конвенций, в том числе проекта конвенции об устранении двойного налогообложения в сфере прямых налогов (налогов на доходы и капитал). Проект 1927 года предусматривал принцип распределения дохода и налоговых прав в отношении него в зависимости от

источника такого дохода. В соответствии с данным принципом доход от торговой или профессиональной деятельности подлежит налогообложению в государстве, в котором находится постоянное представительство предприятия. Если предприятие имеет постоянное представительство в обоих договаривающихся государствах, каждое из государств облагает налогами часть дохода, полученного на его территории.³ Открытым оставался вопрос о порядке распределения дохода в целях налогообложения в отсутствие четкого и надлежащего разделения дохода в бухгалтерском учете компаний. Проектом конвенции предполагалось, что непосредственно договаривающиеся государства должны установить в двусторонних соглашениях принципы такого распределения.

§2. Второй этап: 1933 – 1960 годы

В 1933 году налоговым комитетом Лиги наций был утвержден проект Конвенции о распределении доходов между государствами в целях налогообложения, согласно которому к постоянным представительством следует относиться так же как к независимым предприятиям, ведущим ту же либо аналогичную деятельность в аналогичных или схожих условиях. При этом исчисление налогооблагаемой прибыли должно производиться на основании данных самостоятельного бухгалтерского учета постоянного представительства.⁴ Согласно положениям Конвенции ограничиваются права государства места нахождения постоянного представительства; такое государство имеет право подвергать налогообложению доходы предприятия, извлеченные от источников, расположенных на его территории, и надлежащим образом отнесенные к постоянному представительству предприятия. В случае если постоянное представительство извлекает доходы от источников,

³League of Nations Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation 1927. - СПС «IBFD».

⁴Draft Convention on the Allocation of Business Profits between States for the Purposes of Taxation 1933. - СПС «IBFD».

расположенных в ином государстве, в котором у предприятия нет постоянного представительства, такие доходы считаются относимыми к постоянному представительству в первом государстве.

В статье 3 проекта Конвенции 1933 года устанавливались правила отнесения дохода к постоянным представительством: «В случае если предприятие, являющееся налоговым резидентом одного договаривающегося государства, имеет постоянное представительство в другом договаривающемся государстве, к такому постоянному представительству следует относить прибыль от предпринимательской деятельности, которую оно могло бы извлечь, будучи независимым предприятием, занятым той же или аналогичной деятельностью в схожих или аналогичных условиях. Такая прибыль, по общему правилу, определяется на основании данных самостоятельного бухгалтерского учета постоянного представительства. В соответствии с положениями настоящей Конвенции, такая прибыль подлежит налогообложению согласно законодательству и международным соглашениям государства, в котором расположено постоянное представительство». В очередной раз подчеркивается, что особую значимость в целях отнесения дохода к постоянному представительству имеют данные собственного самостоятельного бухгалтерского учета постоянного представительства. Вместе с тем, проект предполагал, что данные такого учета могут быть скорректированы налоговыми органами в соответствии с принципами «вытянутой руки» (перевод с английского языка термина “arm’s length principle”).

Следующий этап развития концепции налогообложения постоянных представительств связывают с принятием Лигой наций двух модельных конвенций - Мексиканского проекта Модельной конвенции по устранению двойного налогообложения (1943) и Лондонского проекта Модельной конвенции (1946). Мексиканский и Лондонский проекты модельных конвенций так же использовали метод независимого предприятия в целях отнесения прибыли к постоянным представительством, и, соответственно, определения прав на налогообложение такой прибыли государства, в котором находится

постоянное представительство. В протоколах к проектам конвенций указывалось, что должным образом распределенная часть расходов головного офиса может быть передана постоянному представительству и учтена в расходах постоянного представительства. Кроме того, было предусмотрено право корректировать данные бухгалтерского учета постоянного представительства для определения рыночной цены операций в целях налогообложения, при этом в случае изменения цены для налоговых целей предполагалась необходимость совершения симметричной корректировки в данных учета другой стороны, задействованной в операции.

В Комментариях к Модельным конвенциям ведение отдельных счетов постоянного представительства рассматривается как необходимое условие деятельности постоянных представительств. Комментарии ориентируют налоговые органы на приоритетное использование данных самостоятельного бухгалтерского учета для определения размера налогооблагаемой прибыли постоянных представительств по следующим причинам:

отпадает необходимость обращения к информации, расположенной за пределами территории государства;

обеспечивается принцип равенства в отношении резидентов и нерезидентов;

соблюдается обычай делового оборота по ведению отдельных счетов постоянного представительства;

ограничивается вывод прибыли из одной юрисдикции в другую в целях уклонения от уплаты налогов.⁵

В Комментариях отмечается, что метод отдельных счетов (перевод с английского языка термина “the method of separate accounting”) может быть использован, только в случае, если данные бухгалтерского учета постоянного представительства являются достоверными и доступны налоговым органам по

⁵Fiscal Committee, London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text 1946. - СПС «IBFD».

месту нахождения постоянного представительства. Однако, понимая, что такие условия могут не выполняться в каждом конкретном случае, Комментарии к Модельным конвенциям допускают определение прибыли постоянных представительств на основе некой пропорции.

Согласно первому методу постоянному представительству вменяется прибыль, определенная расчетным методом, как процент от общей выручки постоянного представительства (перевод с английского языка термина “the method of a percentage of gross receipts”). При этом необходимо сравнение прибыли постоянного представительства с результатами деятельности аналогичных независимых предприятий, с тем, чтобы размер прибыли, рассчитанный по первому методу, был соизмерим с размером прибыли таких предприятий. В случае, если предприятия в достаточной степени аналогичные постоянному представительству не могут быть найдены, прибыль постоянного представительства подлежит определению в соответствии с фракционным методом отнесения прибыли (перевод с английского языка термина “the method of fractional apportionment”). Прибыль постоянного представительства определяется путем пропорционального отнесения к постоянному представительству части прибыли организации в целом, учитывающему определенные факторы (активы, оборот, фонд оплаты труда). Предполагается, что прибыль постоянного представительства, определенная расчетными методами, должна в максимальной степени быть близка к размерам прибыли, которая была бы определена в случае использования постоянным представительством данных самостоятельного бухгалтерского учета.⁶

§3. Третий этап: 1960 год – настоящее время

Работа Лиги Наций была продолжена Организацией европейского экономического сотрудничества, которая использовала разработанный ранее в

⁶Radhakishan Raval Taxation of permanent establishments: an international perspective, Spiramus Press, 2006. P. 132.

рамках Лиги Наций подход по отнесению прибыли к постоянным представительством.

В 1960 году Организацией европейского экономического сотрудничества был опубликован доклад об отнесении прибыли к постоянным представительством, положения которого позднее в 1963 году были включены в Модельную конвенцию об устранении двойного налогообложения доходов и капитала. Конвенция 1963 года закрепила разработанный ранее подход «независимого предприятия» в отношении определения прибыли постоянных представительств. Согласно статье 7 Модельной конвенции 1963 года прибыль компании могла подлежать налогообложению в иностранном государстве только при наличии постоянного представительства и только в относимой к нему части. К постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло получить, действуя как отдельная независимая организация в сопоставимых условиях. При этом, допускалось использование фракционного метода отнесения прибыли к постоянным представительством в случае, если использование такого метода является обычной административной практикой в государстве, однако результаты использования такого метода должны соответствовать принципам «вытянутой руки».

В 1977 и 1992 годах Конвенция была пересмотрена, однако в отношении статьи 7 значительных изменений не произошло. Основная работа ОЭСР была сосредоточена на разъяснении применения положений Модельной конвенции в Комментариях, отражающих официальную позицию государств-членов ОЭСР по вопросам международного налогообложения.

Обратим внимание, что, несмотря на закрепление конкретных правил отнесения прибыли к постоянным представительством, между государствами не было согласия относительно их практического применения, поскольку понятия, использованные в Конвенции, интерпретировались различным

образом.⁷ Вместе с тем, согласованное применение положений международных соглашений в результате их единообразного толкования является необходимым условием их эффективности.⁸

В феврале 2001 года ОЭСР был опубликован новый проект доклада об отнесении прибыли к постоянным представительством, Организация пригласила всех желающих к обсуждению данного документа, признав, что на тот момент единообразного толкования и применения статьи 7 Модельной конвенции не достигнуто.

Нерешенным оставался вопрос относительно того, до каких пределов постоянное представительство может рассматриваться как «независимое» от предприятия в целом. В то время как одни исследователи считали, что в целях определения прибыли постоянного представительства могут приниматься во внимание в том числе «сделки» постоянного представительства с предприятием в целом («абсолютная независимость»), и постоянное представительство в целях определения его прибыли в «сделках» с предприятием, частью которого оно является, должно рассматриваться как дочерняя организация, другие придерживались мнения, что постоянное представительство тем не менее является фикцией, в действительности же оно является частью единой организации, и это обстоятельство не может игнорироваться, в связи с чем отнесение к постоянному представительству условного дохода по «сделкам» внутри одного предприятия не может считаться оправданным («ограниченная независимость»)⁹.

Таким образом, ОЭСР столкнулась с тем, что на практике положения статьи 7 Модельной конвенции толкуются различным образом, а именно понятие «прибыль предприятия», использованное в первом пункте.

⁷Michael Kobetsky, *International taxation of permanent establishments : principles and policy*. Cambridge University Press, 2011. P. 186.

⁸Klaus Vogel, *Double tax treaties and their interpretation*, 4. *Int'l Tax & Bus. Law* 1, 1986. P. 85.

⁹Klaus Vogel *on Double Taxation Conventions*, Third Edition. : Kluwer Law International, 1997. P. 428.

В отсутствие четких рекомендаций относительно правильной интерпретации правил отнесения прибыли к постоянным представительствам в странах-членах ОЭСР параллельно развивались два подхода в рамках единой концепции отнесения прибыли на основе отдельных счетов и фактической деятельности предприятия. Сравнительная характеристика данных методов, а также их практическое применение в различных государствах нашли свое отражение в консолидированном тексте доклада по отнесению прибыли к постоянным представительствам, опубликованном ОЭСР в 2008 году.

Первый подход - подход «соответствующей коммерческой деятельности» (перевод с английского языка термина “relevant business activity approach”), предполагает, что прибыль, которая может быть отнесена к постоянному представительству, не может превышать прибыли предприятия в целом от соответствующей коммерческой деятельности. Прибылью предприятия в целом считается прибыль, полученная от сделок с третьими лицами, а также от сделок с зависимыми организациями. Прибылью постоянного представительства признается часть прибыли предприятия в целом от соответствующей коммерческой деятельности, извлеченная через постоянное представительство. Соответственно, понятие «прибыль предприятия», использованное в пункте 1 статьи 7 Модельной конвенции, должно толковаться таким образом, что только действительно полученная прибыль предприятия от сделок с третьими лицами и зависимыми организациями должна учитываться при определении прибыли постоянных представительств (быть отправной точкой и пределом отнесения прибыли к постоянным представительствам).¹⁰ Таким образом, в случае, если по соответствующей коммерческой деятельности у предприятия в целом отсутствует прибыль, налогообложение деятельности его постоянного представительства исключается.

¹⁰Russo, Raffaele (ed.), *The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings*, Amsterdam (2005): IBFD. P. 13.

Считается, что подход соответствующей коммерческой деятельности объективно учитывает специфику работы международных корпораций. Тем не менее, ключевой проблемой в применении данного подхода является определение самого понятия «соответствующей коммерческой деятельности». Налогообложение постоянных представительств определяется субъективным фактором - насколько широко налоговые органы будут интерпретировать на практике понятие соответствующей деятельности. В литературе приводится следующий пример. Представим, что международная компания разрабатывает и продает программное обеспечение; в целом предприятие не получает прибыль в связи с необходимостью несения расходов на исправление ошибок в программном обеспечении. Предположим далее, что продажа программного обеспечения клиентам осуществляется постоянным представительством предприятия. В случае, если понятие «соответствующей деятельности» интерпретируется широко, как любая деятельность, связанная с разработкой и реализацией продукции, прибыль от реализации программного обеспечения не может быть отнесена к постоянному представительству, и, соответственно, налогообложение исключается. В случае если соответствующую деятельность понимать как определенный вид операции (разработка или реализация), к постоянному представительству может быть отнесена прибыль от реализации даже в случае, если предприятие в целом несет убытки в своей деятельности.¹¹

Добавим, что данный подход создает существенные трудности при налоговом администрировании, так как налоговые органы в стране постоянного представительства должны запросить и проанализировать налоговую отчетность (составленную по иностранным стандартам) всей организации для проверки размера прибыли по «соответствующей деятельности».¹²

¹¹Michael Kobetsky. Ibid. P. 200.

¹²Викулов К.Е. Указ. соч. С. 133.

В связи с недостаточной ясностью и практическими проблемами применения подхода соответствующей коммерческой деятельности ОЭСР рассматривает его как нежелательный к применению, отдавая приоритет подходу «отдельного и независимого предприятия» (перевод с английского языка термина “separate and independent entity approach”).¹³

Второй подход - «отдельного и независимого предприятия», не ограничивает прибыль постоянного представительства размером прибыли предприятия в целом или размером прибыли от соответствующей коммерческой деятельности, извлеченной через постоянное представительство.¹⁴

Согласно подходу «отдельного и независимого предприятия» прибыль постоянного представительства исчисляется по аналогии с прибылью независимого и полностью самостоятельного юридического лица, которое ведет ту же или аналогичную деятельность в идентичных или схожих условиях. Прибыль рассчитывается в соответствии с правилами, установленными национальным законодательством соответствующего государства.

В отличие от подхода «соответствующей коммерческой деятельности», рассмотренного ранее, подход «отдельного и независимого предприятия» предполагает необходимость учета операций внутри одного предприятия, поскольку действительно независимое предприятие, по общему правилу, не будет осуществлять деятельность без вознаграждения. Таким образом, независимость постоянного представительства от предприятия становится абсолютной в рамках применения данного подхода.

Одновременное использование подходов «соответствующей коммерческой деятельности» и «отдельного и независимого предприятия»

¹³ W. Joseph Murphy and Geoffrey Armstrong Transfer Pricing in the context of a PE: OECD view. URL: http://www.pwc.com/en_US/us/transfer-pricing-strategies/assets/transfer_pricing_and_permanent_establishments_oecd_view.pdf (дата обращения : 14.04.2016).

¹⁴ OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2008. - СПС «IBFD». Part 1. Para. 69. P.25.

государствами могло приводить к двойному или недостаточному налогообложению, в то время как международные соглашения могут эффективно действовать только в рамках единых унифицированных правил, в связи с чем задачей ОЭСР было утвердить один из методов в качестве согласованного к применению во всех государствах-членах ОЭСР. В качестве официального подхода был выбран подход «отдельного и независимого предприятия», что нашло свое отражение в Модельной конвенции 2010 года, согласно пункту 2 статьи 7 которой: «...прибыль, относящаяся в каждом Договариваемом государстве к постоянному представительству..., соответствует прибыли, которую оно могло бы получить, в частности от операций с другими частями организации, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, принимая во внимание осуществляемые функции, используемые активы и риски, принимаемые предприятием через постоянное представительство и другие части предприятия».¹⁵

Метод отдельного и независимого предприятия согласно выводам ОЭСР оказался предпочтителен по следующим причинам:

прибыль предприятия не ограничивается фактическим размером прибыли предприятия в целом;

налоговым органам государства-источника не обязательно выяснять размер мировой прибыли предприятия, что может быть затруднено, учитывая необходимость обращения к источникам информации, расположенным вне пределов фискального суверенитета отдельного государства;

прибыль самостоятельных юридических лиц определяется по аналогичным правилам, что обеспечивает принцип равенства в отношении резидентов и нерезидентов.

¹⁵OECD Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 22 July 2010. - СПС «IBFD».

Необходимо отметить, что в редакциях Модельной конвенции до 2010 года в пункте 4 статьи 7 допускалось использование фракционного метода для исчисления прибыли постоянного представительства в качестве исключения. В этом случае прибыль постоянного представительства исчисляется в виде процента от прибыли всего предприятия. Использование фракционного метода в соответствии с положениями Модельной конвенцией ОЭСР было возможно в том случае, если он ранее использовался и признавался в соответствующем государстве. Тем не менее, ОЭСР впоследствии признала, что использование фракционного метода искажает реальные финансовые результаты деятельности постоянного представительства, что в свою очередь снижает гарантии для бизнеса и негативно сказывается на инвестиционной привлекательности государства источника доходов.¹⁶ Кроме того, по мнению ОЭСР подходы, основанные на фактическом отнесении прибыли к постоянным представительствам, могут применяться даже в наиболее сложных случаях. В настоящее время данное положение исключено из текста Модельной конвенции.

Модельную конвенцию ОЭСР следует признать наиболее часто используемой договаривающимися странами при заключении ими двусторонних соглашений, однако она не является единственной в своем роде. Модельная конвенция ОЭСР предполагает передачу большей части прав на налогообложение доходов и имущества физических и юридических лиц от страны – источника зарубежных доходов в пользу юрисдикции резидентства инвестора, и поэтому не отвечает интересам развивающихся государств, большая часть из которых заинтересована в налогообложении доходов у источника их образования, а не в стране резидентства конечного получателя,¹⁷ в связи с чем, в 1980 году по итогам работы Специальной группы экспертов Организация Объединенных Наций опубликовала Модельную конвенцию

¹⁶Викулов К.Е. Указ. соч. С. 130.

¹⁷Полежарова Л.В. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения // Финансы, 2010 №7

Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (последние изменения датированы 2011 годом). Модельная налоговая конвенция ООН базируется на расширенной концепции налоговой базы страны–источника доходов, что предполагает классификацию практически всех видов активности на иностранной фискальной территории как деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства.¹⁸

В целях анализа правил, закрепленных в Модельной конвенции ООН, необходимо исследовать концепцию «силы притяжения» (перевод с английского языка термина “force of attraction”), которая является основой для разграничения правил, содержащихся в Модельных конвенциях ОЭСР и ООН, относительно налогообложения иностранных организации в отношении деятельности через постоянное представительство.

Согласно концепции неограниченной силы притяжения постоянное представительство «притягивает» любой доход организации, полученный в государстве, где находится такое постоянное представительство, несмотря на то, что такой доход очевидно следует считать не относимым к постоянному представительству (например, доходы от прямых продаж товаров головным офисом организации). Концепция неограниченной силы притяжения не получила большого распространения, поскольку искусственно увеличивала налоговую нагрузку в государстве источнике дохода, что прямо противоречило интересам индустриальных стран.¹⁹ В результате был предложен компромиссный вариант - концепция ограниченной силы притяжения, которая нашла свое отражение в пункте 1 статьи 7 Модельной конвенции ООН, согласно которому «...прибыль предприятия может облагаться налогом в другом государстве, но лишь в том объеме, в каком она относится: а) к этому

¹⁸Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем // Вестник СПбГУ. Сер.5. 2005. Вып. 2. С. 24.

¹⁹Викулов К.Е. Указ. соч. С. 125.

постоянному представительству; b) к продаже в этом другом государстве изделий или товаров такого же или аналогичного характера, что и товары, проданные через это постоянное представительство; или c) к другой осуществляемой в этом государстве предпринимательской деятельности такого же или аналогичного характера, что и деятельность, осуществляемая через это постоянное представительство».²⁰ Таким образом, государство, в котором находится постоянное представительство, имеет право на налогообложение дохода от деятельности, аналогичной той, в которую вовлечено постоянное представительство, в случае если этот доход извлечен от источников на его территории. Иными словами, если головной офис иностранной организации непосредственно заключает сделки на территории государства, где образуется постоянное представительство, и такие сделки аналогичны сделкам, заключаемым через постоянное представительство, то вся прибыль иностранной организации, полученная в результате совершения таких сделок, совокупно облагается на территории этого государства. Философия налоговой модели ООН заключается в том, что если иностранная организация открывает постоянное представительство в другом государстве, то она переносит себя в налоговую юрисдикцию этого другого государства, что дает право этому другому государству обложить налогом всю прибыль иностранной организации, которую эта организация получает в этом государстве, независимо от того, получена прибыль через постоянное представительство или нет.²¹ Отмечается, что применение принципа притяжения позволяет избежать ряда административных проблем, так как делает необязательным установление связи конкретной деятельности с постоянным представительством или дохода с постоянным представительством. Кроме того, считается, что «применение

²⁰ Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (рус. версия). Пересмотренное издание 2011 года. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 10.04.2016).

²¹ Корниенко Н.Ю., Постникова Н.Ю. "Принцип притяжения" при определении прибыли постоянного представительства // Финансы. 2015. № 7. С. 43.

«принципа притяжения» препятствует налоговому уклонению в случаях, когда бизнес иностранной корпорации намеренно структурируется и разбивается таким образом, чтобы обойтись без возникновения постоянного представительства».²²

Модельная конвенция ОЭСР запрещает использование концепции силы притяжения. Налоговые органы в каждом случае должны определить связь конкретного источника дохода с постоянным представительством иностранной организации. Государство, в котором находится постоянное представительство, может облагать налогами доходы иностранной организации, только в случае, если иностранная организация действует в таком государстве через постоянное представительство, и только в части, относимой к этому постоянному представительству. Реализация данного правила является отправной точкой при определении прибыли постоянных представительств. В случае, если иностранная организация получает доходы от предпринимательской деятельности на территории иностранного государства, однако получение этих доходов не связано с деятельностью постоянного представительства, государство источника доходов отказывается от права на налогообложение таких доходов.

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР указано, что использование концепции силы притяжения мотивировано опасением возможных злоупотреблений, когда искусственно некоторые сделки совершаются головным офисом и, в связи с приоритетным принципом «независимого предприятия», доходы от них не подлежат налогообложению в государстве-источнике. Однако, отмечается, что налоговые органы уполномочены проверять правильное или неправильное отражение операций в данных бухгалтерского учета постоянных представительств и корректировать

²²Корниенко Н.Ю., Постникова Н.Ю. Указ. соч. С.45.

их в случае необходимости для налоговых целей. Следует согласиться с подходом ОЭСР, согласно которому использование концепции силы притяжения в настоящее время следует считать практикой, не учитывающей современных моделей организации бизнеса, а также искусственно увеличивающей налоговую нагрузку в государстве источнике доходов.

Анализ, проведенный в настоящей главе, показал, что правила определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, разрабатывались на наднациональном уровне, усилиями международных организаций. Современные правила налогообложения постоянных представительств являются результатом компромисса фискальных интересов государства источника дохода и государства резидентства иностранной организации. Данные правила включены в Модельную конвенцию ОЭСР - документ рекомендательного характера, тем не менее широко используемый государствами при заключении двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Кроме того, ОЭСР был опубликован Доклад об отнесении прибыли к постоянным представительством, документ, специально направленный на достижение согласованного применения государствами правил налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство. Правила, разрабатываемые ОЭСР в рамках Модельной конвенции ОЭСР, Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР и докладов по отдельным вопросам налогообложения постоянных представительств представляют концентрацию современного международного опыта в указанной сфере.

Глава 2. Официальный подход ОЭСР к определению прибыли постоянного представительства иностранной организации. Метод «отдельного и независимого предприятия»

§1. Доклад ОЭСР об отнесении прибыли к постоянным представительствам как средство обеспечения согласованного применения правил статьи 7 Модельной конвенции

Как отмечалось ранее, ОЭСР в рамках своей деятельности вынуждена была признать, что согласованного и единообразного применения правил определения налоговой базы постоянных представительств достичь не удалось, в связи с чем перед ОЭСР стояла задача разработать гармонизированную систему принципов и правил отнесения прибыли к постоянным представительствам, которая будет объективно соответствовать особенностям деятельности транснациональных компаний в настоящее время.

Правила определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство закреплены в статье 7 Модельной конвенции ОЭСР, а официальный подход ОЭСР к определению налоговой базы, получивший название «подход отдельного и независимого предприятия», отражен в пункте 2 указанной выше статьи. По замыслу ОЭСР, принимая во внимание, что налоговые обязательства постоянного представительства иностранной организации в государстве нахождения постоянного представительства, должны рассчитываться с учетом принципа «вытянутой руки», принципы, изложенные в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию,²³ должны по аналогии применяться к постоянным представительствам. Тем не менее, в связи с тем, что постоянные

²³OECD Transfer Pricing Guidelines. July 2010. - СПС «IBFD».

представительства являются в действительности лишь частью организации в целом, а Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию было сформулировано для применения к отношениям между ассоциированными предприятиями, которые тем не менее являются отдельными юридическими лицами, ОЭСР подготовила Доклад об отнесении прибыли к постоянным представительствам в 2008 году, целью которого является закрепление подробных рекомендаций относительно порядка применения Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию к определению налоговой базы постоянных представительств, учитывающего все возникающие сложности моделирования из постоянного представительства фикции отдельного и независимого предприятия, и направленного на установление определенности в этой сфере.

Основные положения Доклада об отнесении прибыли к постоянным представительствам были включены в текст обновленной в 2008 году редакции Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР. В целях полного соответствия правил, изложенных в конвенции ОЭСР, официальному подходу ОЭСР в отношении отнесения прибыли к постоянным представительствам, в 2010 году был изменен текст непосредственно статьи 7 конвенции ОЭСР, опубликована новая версия Комментариев, а также Доклада об отнесении прибыли к постоянным представительствам.

На наш взгляд, исследование подхода «отдельного и независимого предприятия» как метода определения налоговой базы постоянных представительств целесообразно проводить системно, имея ввиду необходимость исследования ключевых принципов и правил налогообложения постоянных представительств в целом, поэтому далее в настоящей главе новая редакция статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР будет проанализирована в отношении каждого пункта статьи отдельно.

§2. Пункт 1 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Запрет «принципа притяжения»

Первый пункт статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР закрепляет основополагающий принцип распределения налоговых прав в отношении доходов от предпринимательской деятельности, извлеченных от источников в одном государстве, предприятием, которое является резидентом другого государства. Данный принцип является отражением компромисса, достигнутого в рамках ОЭСР, и воспринятого большинством государств, согласно которому принцип резидентства в налогообложении постоянных представительств должен превалировать. В соответствии с пунктом 1 государство источника доходов не имеет права на налогообложение доходов резидента другого государства от предпринимательской деятельности на территории первого государства, за исключением случаев, когда такая предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное представительство, расположенное на территории такого государства. Как указано в Комментариях к статье 7 Модельной конвенции ОЭСР, до тех пор пока постоянное представительство не считается образованным на территории государства источника доходов - иностранное предприятие не участвует в экономике такого государства, и поэтому такое государство не может претендовать на налогообложение прибыли иностранных предприятий.²⁴

Следующим правилом налогообложения доходов иностранной организации от предпринимательской деятельности через постоянное представительство, расположенное на территории другого государства, является запрет принципа притяжения, основы которого были рассмотрены ранее в первой главе настоящей работы. Согласно первому пункту статьи 7

²⁴OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary: condensed version 22 July 2010. - СПС «IBFD». Para 11. P.132.

Модельной конвенции ОЭСР государство источника доходов имеет полное право на налогообложение доходов от предпринимательской деятельности через постоянное представительство, но только в случае, если такие доходы считаются относимыми к постоянному представительству. Правила отнесения прибыли к постоянным представительством изложены во втором пункте статьи 7 и будут рассмотрены далее.

§3. Пункт 2 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Функциональный и фактологический анализ

Второй пункт статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР устанавливает, что к постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, принимая во внимание выполняемые функции, используемые активы и риски, принимаемые предприятием через постоянное представительство и другие части предприятия. Более того, пункт 2 статьи 7 в редакции, начиная с 2010 года, специально предусматривает, что при расчете размера прибыли, относимой к постоянному представительству, принимаются во внимание также и внутренние, условные операции, между отдельными частями предприятия в целом: например, между постоянным представительством и головным офисом предприятия или между разными подразделениями одного предприятия.

Таким образом, в целях отнесения прибыли к постоянным представительством ОЭСР предлагает рассматривать постоянное представительство как фикцию «отдельного и независимого предприятия». Особо подчеркнем, что гипотетическая модель постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия» создается исключительно в целях отнесения прибыли к постоянным представительством согласно статьи 7. Официальный подход ОЭСР не должен пониматься как предполагающий

рассмотрение постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия», совершающего «сделки» с другими частями предприятия, в целях применения других статей конвенции.²⁵ В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР предлагается следующий пример: постоянное представительство осуществляет свою деятельность из здания, принадлежащего на праве собственности предприятию. Предположим, что в результате функционального и фактологического анализа в качестве экономического собственника указанного здания определен головной офис. В таком случае постоянное представительство рассматривается как арендующее указанное здание и поэтому при определении размера прибыли такого постоянного представительства разрешается вычитать условных расходов на аренду, «уплачиваемых» головному офису. Однако метод «отдельного и независимого предприятия» не предполагает, что в этом случае государство, в котором находится постоянное представительство, имеет право на налогообложение дохода от недвижимого имущества (в данном случае здания), расположенного в государстве согласно статьи 6 Модельной конвенции ОЭСР.²⁶

Правила, изложенные в пункте 2 статьи 7 Модельной Конвенции, подлежат применению как в государстве, в котором расположено постоянное представительство, так и в государстве, налоговым резидентом которого является предприятие. Государство резидентства предприятия заинтересовано в правильном применении положений пункта 2 статьи 7 конвенции, поскольку это влияет на объем его налоговых притязаний в отношении предпринимательского дохода предприятия. Прежде всего, право на налогообложение доходов от предпринимательской деятельности,

²⁵OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2010. - СПС «IBFD».Part 1. Para. 11. P.13.

²⁶OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary: condensed version 22 July 2010. - СПС «IBFD». Para. 28. P. 138.

принадлежащее государству, в котором расположено постоянное представительство, не является эксклюзивным, как уже упоминалось ранее, - права на налогообложение предпринимательского дохода разделены между государствами в соответствии с пунктом 1 статьи 7 Модельной конвенции. Государство резидентства имеет право на налогообложение дохода от предпринимательской деятельности, однако оно должно будет предоставить возможность зачета налога, уплаченного с прибыли постоянного представительства в государстве, в котором находится такое постоянное представительство, или оно должно будет освободить от налогообложения прибыль, полученную постоянным представительством, то есть обеспечить тем или иным образом устранение двойного налогообложения. В случае неправильного применения правил, изложенных в пункте 1 статьи 7 конвенции, возникает риск двойного налогообложения, или, напротив, отсутствия налогообложения в принципе.²⁷

Прибыль, относимая к постоянному представительству, является результатом совершения следующих сделок: сделок с независимыми лицами, сделок с аффилированными организациями, и условных операций внутри самого предприятия.

В целях отнесения прибыли к постоянному представительству ОЭСР предлагает проводить двухступенчатый анализ деятельности постоянного представительства. На первом этапе необходимо провести функциональный и фактологический анализ, результатом которого должны стать:

- 1) определение функций постоянного представительства;

²⁷ Michael Kobetsky. Ibid. P. 362.

2) отнесение к постоянному представительству прав и обязательств, вытекающих из сделок предприятия, постоянное представительство которого анализируется, и третьих лиц;

3) определение существенных функций персонала, необходимых для управления активами предприятия, и, соответственно, определение постоянного представительства в качестве экономического собственника таких активов;

4) определение существенных функций персонала, необходимых для управления рисками, и отнесение таких рисков к постоянному представительству;

5) признание «операций» между постоянным представительством и другими подразделениями организации, в случае, если такие «операции» соответствуют ряду условий;

6) отнесение капитала к постоянному представительству, учитывая активы и риски, ранее отнесенные к постоянному представительству.²⁸

На втором этапе правила, изложенные в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию, подлежат применению по аналогии к сделкам, заключенным между постоянным представительством и аффилированными организациями, а также к операциям внутри предприятия.

Комплекс правил, сформулированных ОЭСР и закрепленных в Докладе об отнесении прибыли к постоянным представительством, можно оценить как достаточно казуистичный. Полагаем, что полностью приводить его в рамках настоящей работы нецелесообразно, в связи с чем будут рассмотрены отдельные аспекты отнесения прибыли к постоянным представительством в

²⁸ OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary : condensed version 22 July 2010. - СПС «IBFD». P. 135, para 21

рамках конкретных предпринимательских сделок в контексте применения правил проведения двухступенчатого анализа, предлагаемого ОЭСР.

Определение функций постоянного представительства

Первым этапом функционального и фактологического анализа является определение функций постоянного представительства в рамках деятельности предприятия в целом, а также в каком статусе эти функции выполняются постоянным представительством - в качестве услуги для других подразделений предприятия или в качестве самостоятельной функции самого постоянного представительства. Ключевое значение в рамках данного этапа приобретают функции персонала предприятия в целом и постоянного представительства в частности, а именно - их значение для извлечения дохода. Функции персонала могут варьироваться от подготовительных и вспомогательных до принятия ключевых решений. ОЭСР вводит понятие «существенные функции персонала» (перевод с английского языка термина “significant people functions”). Отметим, что под существенными функциями персонала подразумевается деятельность сотрудников организации, влияющая на отнесение рисков и активов к подразделениям организации, в связи с чем необходимо исследовать внутреннюю структуру организации и существенные функции, выполняемые ее сотрудниками, включая работников постоянного представительства, и определить их значение для извлечения дохода.²⁹

В результате анализа функций постоянного представительства определяется роль постоянного представительства, его права и обязанности в отношениях с третьими лицами и другими подразделениями организации. Проведенный анализ функций является предпосылкой для отнесения к постоянному представительству рисков, активов и свободного капитала, которые в свою очередь влияют на выбор сопоставимых независимых

²⁹Викулов К.Е. Указ. соч. С. 142.

организаций в целях применения Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для корректировки размера вознаграждения постоянного представительства в сделках с аффилированными организациями, а также в операциях с другими подразделениями организации.

Отнесение рисков к постоянному представительству

В рамках предпринимательской деятельности организации подвержены действию большего числа рисков, таких как кредитный, валютный риски, риск изменения законодательства и другие. Согласно официальному подходу ОЭСР несмотря на то, что юридически риск принимается организацией в целом, при рассмотрении постоянного представительства как модели «отдельного и независимого предприятия» риски могут быть отнесены на то или иное подразделение организации, учитывая существенные функции персонала, связанные с принятием этих рисков, а также управлением ими. В отсутствие письменных контрактов между постоянным представительством и другими подразделениями организации отнесение рисков должно быть основано на анализе деятельности постоянного представительства и общих принципах деятельности, регулирующих сходные отношения между независимыми сторонами.³⁰ Постоянное представительство в зависимости от реализации или нереализации рисков, которые считаются относимыми к нему, получает соответствующую прибыль или убытки.

Определение постоянного представительства в качестве экономического собственника активов предприятия

Далее в рамках анализа необходимо определить экономическим собственником (перевод с английского языка термина “economic owner”) каких активов является анализируемое постоянное представительство. В

³⁰OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2010. - СПС «IBFD». Part 1 Para.69. P. 27.

действительности, постоянное представительство не может иметь в собственности те или иные активы, все они принадлежат предприятию в целом, поэтому ОЭСР вводит понятие экономического собственника активов. Определение активов постоянного представительства необходимо для создания гипотетической модели «отдельного и независимого предприятия» и его последующего сравнения с аналогичными самостоятельными юридическими лицами, действующими при сопоставимых условиях.

ОЭСР отмечает, что предприятие может самостоятельно установить распределение активов между своими подразделениями, однако, очевидно, что использование такого метода влечет риски возникновения злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, поскольку предполагает возможность наделения постоянных представительств «титолом» экономического собственника определенных активов, не обусловленного объективными экономическими предпосылками. С целью снижения этого риска ОЭСР предлагает в процессе функционального и фактологического анализа определить, в рамках какого из подразделений предприятия осуществляются существенные функции персонала, необходимые для управления активами, определить, в какой степени активы предприятия используются постоянным представительством для выполнения его функций.

В соответствии с подходом ОЭСР материальные активы чаще всего принадлежат подразделению, которое находится по месту использования этого актива, хотя возможны и исключения, которые подлежат определению на основании все того же функционального и фактологического анализа.

Практическим результатом определения в качестве экономического собственника активов того или иного постоянного представительства является возможность вычета амортизационных расходов (в случае с амортизируемым имуществом) или расходов в виде процентов (в случае, если имущество полностью или в части приобреталось за счет заемных средств). Если

имущество находится во временном владении и пользовании у постоянного представительства, такое постоянное представительство имеет право учесть в расходах условные платежи по аренде.³¹

Нематериальные активы в настоящее время представляют особую значимость для бизнеса, что признает ОЭСР в своем Докладе, поэтому надлежащее определение экономического собственника нематериальных активов является исключительно важной задачей, хотя и связано с наличием ряда сложностей, одной из которых, например, является практика совместного использования нематериальных активов различными подразделениями организации. Объекты интеллектуальной собственности могут быть как созданы организацией непосредственно, так и переданы на разработку сторонней организации. В случае с объектами, которые создаются самой организацией, существенными функциями персонала являются те, что необходимы для принятия решений в отношении принятия и управления рисками, связанными с созданием объектов интеллектуальной собственности. В качестве примера таких функций ОЭСР приводит следующие: определение параметров и направления процесса разработки актива, оценку полученных данных и результатов тестирования, определение контрольных этапов, на которых рассматривается вопрос о дальнейшей судьбе проекта, а именно о целесообразности направления дополнительных средств на реализацию проекта или об отказе от него.³² К. Е. Викулов в своем исследовании отмечает, что в вертикально интегрированных компаниях решение о разработке актива чаще всего принимает головной офис, он же несет риски, связанные с созданием актива. В компаниях с децентрализованным управлением экономическим собственником могут выступать подразделения, управляющие научно-

³¹OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2010. - СПС «IBFD». Part 1 Para. 75. P. 29.

³² bid. Para.88. P. 31.

исследовательской или маркетинговой деятельностью. Региональные подразделения могут выступать экономическими собственниками нематериальных активов, используемых локально.³³

В случае приобретения организацией нематериальных активов при определении экономического собственника таких объектов определяющее значение будут иметь существенные функции персонала, необходимые для принятия и управления рисками, связанными с такими приобретаемыми активами. ОЭСР в качестве примера предлагает оценивать функции, связанные определением ценности приобретаемого актива, и, соответственно, принятием решения, результатом которого явился выбор в пользу приобретения актива, а не его самостоятельным созданием организацией, выполнением дальнейшей доработки приобретенных объектов интеллектуальной собственности в случае необходимости.³⁴

В результате, к постоянному представительству, являющемуся экономическим собственником нематериального актива, будут относиться доход и убытки, связанные с этим активом, например, убытки, связанные с разработкой нематериального актива, не давшей положительного результата, роялти и т.п.

Отнесение к постоянному представительству прав и обязательств по сделкам с третьими лицами

Как было отмечено ранее, к постоянному представительству относится прибыль от сделок, заключенных между предприятием и третьими лицами, в случае если такие сделки совершены через постоянное представительство. Таким образом, к постоянному представительству необходимо отнести права и

³³Викулов К.Е. Указ. соч. С. 150.

³⁴OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2010. - СПС «IBFD». Part 1 Para. 94. P. 32.

обязательства по таким сделкам, что становится возможным после анализа принимаемых постоянным представительством рисков и используемых им активов. Прибыль по таким сделкам может быть рассчитана прямым методом в случае со сделками с независимыми организациями, либо в результате применения Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию по аналогии к сделкам, заключённым с аффилированными организациями.

Отнесение капитала к постоянному представительству

Для нормального функционирования предприятия нуждаются в капитале, который формируется за счет вкладов акционеров и собственной прибыли. Кроме того, предприятия могут привлекать заемное финансирование. Расходы в виде процентов по полученным займам подлежат вычету из налогооблагаемой базы предприятия. В рамках функционального и фактологического анализа ОЭСР предлагает определять размер «бесплатного» капитала (перевод с английского языка термина “free capital”) постоянного представительства, размер которого является достаточным для выполнения функций постоянным представительством, учитывая принимаемые постоянным представительством риски и используемые активы.³⁵ Оценка «бесплатного» капитала необходима для определения расходов на финансирование постоянного представительства, рассчитываемых исходя из соотношения «бесплатного» капитала и остальных средств (т.е. заемного капитала). Движение денежных средств сверх размера «бесплатного капитала» признается осуществлением казначейских операций. Под казначейскими функциями ОЭСР понимает широкий спектр функций, выполняемых казначейским и другими отделениями организации, которые осуществляют привлечение денежных средств для их использования другими подразделениями компании. С точки зрения ОЭСР, подразделение компании, осуществляющее казначейские

³⁵OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2010. - СПС «IBFD». Part 1 Para. 107. P.35.

функции, имеет право на вознаграждение с учетом принципа «вытянутой руки», а постоянное представительство может отразить расход на привлечение денежных средств.³⁶

Признание и определение условий «сделок» между постоянным представительством и другими подразделениями организации

Операции внутри предприятия должны иметь такой же налоговый эффект, как и сделки между сопоставимыми независимыми лицами. В качестве примера таких операций ОЭСР приводит следующие: продажа постоянным представительством товаров, изготовленных в другом подразделении организации, использование постоянным представительством активов (как материальных, так и нематериальных), созданных головным офисом и некоторые другие операции.³⁷

В настоящем случае мы имеем дело с двумя фикциями, во-первых, постоянное представительство фактически не является юридически обособленным от предприятия, частью которого оно является, во-вторых, операции внутри одного предприятия не влекут последствия для предприятия в целом, поэтому такие операции могут учитываться в целях отнесения прибыли к постоянным представительствам, только если соответствуют ряду условий.

Изначально, в отсутствие письменных договоров между подразделениями одного предприятия, имеющих юридическую силу, ОЭСР нацеливает правоприменителей на анализ бухгалтерской документации и иных внутренних документов предприятия, которые бы подтверждали наличие такой внутренней операции. Операции должны относиться к реальному или определимому событию (фактическая передача товарных запасов, оказание услуг,

³⁶Викулов К.Е. Указ. соч. С. 164-165.

³⁷OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2010. - СПС «IBFD». Part 1 Para. 177. P. 48.

использование нематериального актива). Далее следует провести функциональный и фактологический анализ, в результате надлежит определить действительно ли такая операция имела место, действительно ли в результате такой операции был переход рисков и обязательств, доходов от одной части предприятия к другой.

Таким образом, налогоплательщики должны быть готовы представить соответствующую документацию (отчетность, внутренние документы организации, переписки и другое), которая будет принята во внимание для целей анализа, в случае одновременного выполнения следующих условий:

документация соответствует действительной экономической сущности отношений внутри предприятия, выявленной в результате функционального и экономического анализа;

условия операции, рассматриваемые в совокупности, не отличаются от тех, которые были бы согласованы между сопоставимыми независимыми предприятиями, или, если такие отличия не препятствуют налоговым органам определить рыночный размер вознаграждения;

операции, отраженные в документации налогоплательщика, не нарушают принципов официального подхода ОЭСР.³⁸

В случае, если внутренние операции постоянного представительства соответствуют перечисленным условиям, они признаются в целях налогообложения, после применения к результатам таких операций по аналогии Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию.

Проведенный двухступенчатый анализ позволяет определить часть прибыли, которая должна быть отнесена к постоянному представительству, но

³⁸OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Part 1. July 2010. - СПС «IBFD». Part 1 Para.181. P.48-49

не означает автоматически налогообложение этой прибыли в государстве источника доходов. Налогообложение прибыли постоянных представительств должно осуществляться по национальным правилам, установленным в государстве, в котором находится постоянное представительство, учитывая правила недискриминации. Иными словами, положения статьи 7 не регулируют, например, вопрос о возможности вычета тех или иных расходов, понесенных постоянным представительством, а регулируют только распределение налоговых прав в отношении прибыли постоянных представительств и правила отнесения прибыли к постоянным представительством.³⁹

§4. Пункт 3 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Устранение двойного налогообложения

Пункт 3 статьи 7 Модельной конвенции закрепляет правила, устраняющие двойное налогообложение. Прежде всего, в случае если предприятие определило прибыль, относимую к постоянному представительству, и такое распределение прибыли признается надлежащим как в государстве, в котором находится постоянное представительство, так и в государстве резидентства предприятия, ни одно из государств не корректирует размер прибыли, относимой к постоянному представительству. В противном случае, если предприятие неверно определило размер прибыли постоянного представительства, государство нахождения постоянного представительства, равно как и государство резидентства предприятия могут скорректировать размер прибыли в соответствии с положениями статьи 7 Конвенции. В таком случае, другое государство имеет право учесть такие корректировки для обеспечения устранения двойного налогообложения, если считает их

³⁹Mickaël Kobetsky. Ibid. – P. 11.

соответствующими положениям статьи 7 Конвенции.⁴⁰ При различном толковании правил статьи 7 Конвенции государство может отказаться от соответствующей корректировки, в таком случае положения пункта 3 статьи 7 оказываются лишены практического смысла, и единственный выход из ситуации - проведение переговоров между двумя вовлеченными государствами.⁴¹

§5. Пункт 4 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР. Приоритет иных статей конвенции

В соответствии с пунктом 4 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР в случае, если прибыль включает виды доходов, которые рассматриваются отдельно в других статьях конвенции, то положения этих статей не затрагиваются положениями статьи 7. Однако, часто статье 7 возвращается приоритетное значение в результате применения правил, установленных в других статьях Конвенции. Например, положения статьи 10 Модельной конвенции имеют приоритет над положениями статьи 7 Конвенции в отношении налогообложения дивидендов, однако пункт 4 ограничивает применение пунктов 1 и 2 статьи 10, в случае, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, будучи резидентом одного государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное там постоянное представительство, и дивиденды относятся к такому постоянному представительству. В таком случае применяются положения статьи 7 Модельной конвенции.

⁴⁰OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary: condensed version 22 July 2010. - СПС «IBFD». Para.59. P.146.

⁴¹Ekkehart Reimer, Nathalie Urban, Stefan Schmid Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty, and OECD Perspective Walters&Kluwer, 2011 P. 182.

Аналогичные положения предусмотрены в пункте 4 статьи 11 в отношении процентов по долговым требованиям, действительно относящимся к постоянному представительству; пункте 3 статьи 12 в отношении роялти, относимых к постоянному представительству, а также в пункте 2 статьи 21 в отношении других доходов, не предусмотренных в других статьях конвенции, кроме доходов от недвижимого имущества, в случае если получатель такого дохода, являясь резидентом одного государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве через находящееся там постоянное представительство, и право или имущество, в отношении которых выплачивается доход, действительно связаны с таким постоянным представительством.

§6. Возможность применения официального подхода ОЭСР к толкованию ранее заключенных двусторонних соглашений

Официальный подход ОЭСР, изложенный в Докладе об отнесении прибыли к постоянным представительством, основан на экономической теории, согласно которой постоянное представительство рассматривается как «отдельное и независимое предприятие», а также основан на применении по аналогии Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию. В текст актуальной редакции Комментариев к статье 7 в полной мере имплементированы положения Доклада относительно создания гипотетической модели «отдельного и независимого предприятия».

В ситуации постоянного изменения текста Модельной конвенции ОЭСР и Комментариев к ней возникает вопрос о порядке толковании норм договоров об избежании двойного налогообложения. Нормы таких договоров могут толковаться как в свете редакции Модельной конвенции ОЭСР и Комментариев к ней, существовавших в момент заключения договора, так и с учетом последующих изменений.

В литературе совершенно справедливо указывается, что роль редакции Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, существовавшей на момент заключения соответствующего двустороннего налогового соглашения, неоспорима, в то время как в понимании роли последующих редакций Комментариев ОЭСР в толковании договорных норм нет единства.⁴²

ОЭСР отмечает, что многие из положений Доклада 2008 года не вступают в конфликт с Комментариями к Модельной конвенции в редакции до 2008 года, поэтому в отношении положений Комментариев, которые соответствуют выводам Доклада – положения Доклада могут применяться без ограничений и к двусторонним соглашениям, заключенным до 2008 года и, соответственно, содержащим прежнюю редакцию статьи 7.⁴³

Иными словами, ОЭСР сначала признает отсутствие согласованного применения положений статьи 7 государствами,⁴⁴ затем устанавливает правила такого согласованного применения в Докладе и настаивает на том, что эти правила соответствуют Комментариям к Модельной конвенции в прежней редакции (хотя бы даже и в части). В такой ситуации утверждение о том, что выводы, включенные в Доклад только в 2008 году, тем или иным образом подразумевались в отношении прежней редакции статьи 7 или были общеприняты, не представляется обоснованным.⁴⁵

Кроме того, ретроспективное применение положений обновленного в 2008 году Комментария или положений Доклада 2008 года к соглашениям, которые были заключены до 2008 года, противоречит разъяснениям,

⁴²Селезнев П.А. Толкование договорных норм в свете комментариев ОЭСР Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам VII Междунар. науч.-практ. конь. 18 октября 2013 г., Москва, Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Статут, 2014. С.21-23.

⁴³OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary: condensed version 17 July 2008. - СПС «IBFD». Preliminary remarks to the Commentary on Article 7. P.131-132.

⁴⁴Более подробная информация содержится в главе 1.

⁴⁵Michael Kobetsky. Ibid. P. 192.

содержащимся непосредственно в самом Комментарие. Согласно положениям пункта 35 Комментариев к Модельной конвенции изменения Комментариев могут использоваться для толкования ранее заключенных конвенций, только в случае если они отражают единый взгляд стран-участниц ОЭСР на толкование соответствующих положений: «...поправки к Статьям модельной конвенции и изменения Комментариев, которые являются прямым результатом таких поправок, не могут использоваться при толковании или применении ранее заключенных конвенций, если положения таких конвенций, по сути, отличны от измененных Статей. Однако прочие изменения или дополнения к Комментариям обычно принимаются во внимание при толковании и применении конвенций, заключенных до утверждения данных изменений и дополнений, так как отражают единый взгляд стран-участниц ОЭСР на надлежащее толкование существующих положений и их применение в конкретных ситуациях».⁴⁶

В связи с этим, нам представляется, что новая редакция Комментариев 2008 года подлежит применению лишь к соглашениям, заключенным после июля 2008 года, поскольку до этого времени по утверждению ОЭСР единообразное толкование и соответственно применение правил статьи 7 отсутствовало. Принимая во внимание то обстоятельство, что налоговые соглашения пересматриваются довольно редко, международное налоговое право ожидает одновременное применение статьи 7 в различном толковании в течение нескольких следующих лет, если не десятилетий.⁴⁷

⁴⁶OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary: condensed version 22 July 2010. - СПС «IBFD». Para.35. P. 93.

⁴⁷Michael Kobetsky. Ibid. P 139.

Глава 3. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации

§1. Объект налогообложения по налогу на прибыль для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство

В соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс) ⁴⁸ иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и получающие доходы от источников в РФ, выступают плательщиками налога на прибыль организаций.

Таким образом, в российском законодательстве степень присутствия иностранной организации на территории Российской Федерации в целях налогообложения доходов от активной коммерческой деятельности в РФ, если такая организация не признается налоговым резидентом РФ в порядке, установленном статьей 246.2 Кодекса, сведена к наличию или отсутствию постоянного представительства такой организации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, прибылью признаются полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в

⁴⁸«Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. - № 32. - ст. 3340. - (в ред. от 15.02.2016). – СПС «КонсультантПлюс».

соответствии с главой 25 НК РФ.

Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации установлены в статье 307 НК РФ. К отношениям, не оговоренным в этой статье, применяются общеустановленные нормы главы 25 Кодекса.⁴⁹

Согласно пункту 1 статьи 307 НК РФ объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, определяемых с учетом положений пункта 4 статьи 307 НК РФ;

доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

другие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в пункте 1 статьи 309 НК РФ, относящиеся к постоянному представительству.

Особые правила определения налоговой базы установлены в отношении иностранной организации, осуществляющей деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, если в отношении такой

⁴⁹ Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150 (с изм. от 27.04.2012) «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций». – СПС «КонсультантПлюс» (далее – Методические рекомендации).

деятельности не предусмотрено получение вознаграждения. В этой ситуации в соответствии с пунктом 3 статьи 307 НК РФ налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Использование в тексте статьи 307 формулировки «доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности ... через ее постоянное представительство» позволяет нам прийти к выводу о том, что основополагающий принцип, изложенный в пункте 1 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР, воспринят национальным законодательством. Иными словами, запрещен «принцип притяжения», основы которого были изложены ранее в рамках настоящей работы. Данный вывод кроме того подтверждается текстом Методических рекомендаций налоговым органам, утвержденных Приказом МНС РФ от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150. Несмотря на то, что в связи с изданием Приказа ФНС России от 19.12.2012 г. № ММВ-7-3/980@ Методические рекомендации утратили силу, принимая во внимание, что их содержание представляет собой наиболее подробное толкование положений международных соглашений и российского законодательства и раскрывает позицию российских налоговых органов, в том числе относительно применения правил налогообложения иностранных организации, действующих через постоянное представительство в РФ, считаем, что анализ положений, содержащихся в Методических рекомендациях, является необходимым и имеет практическую значимость в целях исследования действующего налогового законодательства. В документе отмечается, что в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и положениями соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества в Российской Федерации может облагаться налогом на прибыль только та часть прибыли иностранной организации, которая непосредственно связана с ее

деятельностью через постоянное представительство и может быть отнесена к этому постоянному представительству.⁵⁰

Тем не менее, на практике нормы международного договора интерпретируются налоговыми органами не всегда корректно, что приводит к реализации «принципа притяжения» при определении размера прибыли, относимой к постоянному представительству иностранной организации. На наш взгляд примером неправильного применения норм международного соглашения выступает дело «Блумберг Эл-Пи».⁵¹ В деле «Блумберг Эл-Пи» выездная налоговая проверка иностранной организации Партнерства с ограниченной ответственностью «Блумберг Эл-Пи» (США) за период 2006-2007 гг. установила, что деятельность иностранной организации на территории России приводит к образованию постоянного представительства. Налоговым органом при расчете прибыли постоянного представительства, подлежащей налогообложению, были приняты в качестве доходов обороты по реализации, отраженные в налоговых декларациях московского представительства по НДС за 2006-2007 гг., а в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, были взяты расходы в соответствии с пояснительными записками к налоговым декларациям иностранной организации по налогу на прибыль за 2006-2007 гг., а также расходы на оплату услуг ООО «Блумберг Восток».

Основным видом деятельности компании, от осуществления которого организация получала доход, являлось предоставление клиентам доступа к специализированным аналитическим компьютерным программам по оценке финансовых продуктов и электронным базам финансовой информации и новостям (пакет услуг BloombergProfessional). Предоставление доступа к аналитическим программам осуществлялось посредством заключения

⁵⁰ Пункт 4.1 Методических рекомендаций.

⁵¹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.12.2010 г. по делу № А40-94391/2010. Решение суда первой инстанции не обжаловалось.

лицензионного договора с клиентами, предоставляющего право использования программного обеспечения BloombergProfessional, данных и оборудования. По договору с «Блумберг Эл-Пи» ООО «Блумберг Восток» предоставляло клиентское оборудование, которое требовалось клиентам компании, и обеспечивало содействие в импорте данных товаров, доставку клиентского оборудования, а также установку, техническое обслуживание и иные соответствующие услуги, связанные с предоставлением указанного оборудования клиентам компании.

Деятельность московского представительства «Блумберг Эл-Пи» в проверяемом периоде сводилась к сбору информации новостного характера, и подготовке аналитического материала (статей) для передачи в головной офис компании, как указано в Постановлении.

Договор между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»⁵² в пункте 1 статьи 6 предусматривает, что прибыль лица с постоянным местопребыванием может облагаться налогом в другом государстве, но только в той части, которая относится к имуществу или к деятельности постоянного представительства такого лица, реализуя таким образом «принцип относительности». Поскольку разработка, поддержка и продажа пакета BloombergProfessional осуществлялась силами иностранных отделений компании, или привлеченных третьих лиц (в рассматриваемом случае - ООО «Блумберг Восток»), и московское представительство партнерства «Блумберг Эл-Пи» не было вовлечено в указанную деятельность, постольку к нему не могут быть отнесены доходы от реализации пакета услуг российским клиентам. Таким образом, в указанном

⁵²Договор между РФ и США от 17.06.1992 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. - № 16. - ст. 1938. – СПС «КонсультантПлюс».

деле налоговый орган «притянул» к образованному иностранной корпорацией на территории России постоянному представительству прибыль, полученную от заключенных, минуя постоянное представительство этой корпорации, контрактов с российскими резидентами.

На наш взгляд, примером надлежащего применения правил определения налоговой базы постоянного представительства иностранной организации, а конкретно реализации применения на практике принципа относительности доходов и расходов к деятельности постоянного представительства, являются выводы суда, изложенные в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 17.04.2008 № КА-А40/2929-08 по делу № А40-37463/2007.⁵³ В рамках указанного дела Иностранной организацией "Хоган энд Хартсон Л.Л.П. " (США) было оспорено решение налогового органа, которым организации был доначислен налог на прибыль, начислены пени и штраф. Как установлено судами, организация является международной юридической фирмой и налоговым резидентом США. Основным видом деятельности является оказание юридических услуг юристами, работающими в различных представительствах, включая московское. По мнению налоговой инспекции, стоимости услуг, оказанных зарубежными офисами организации российским клиентам, должен уплачиваться не только НДС, но и налог на прибыль. Как правильно указали суды, налог на прибыль согласно статьям 306, 307, 309 НК РФ уплачивается только с доходов, относящихся к деятельности постоянного представительства иностранной организации в России. При указанных обстоятельствах суды сделали правильный вывод о том, что организация не должна уплачивать налог на прибыль по услугам, оказанным юристами

⁵³ Решением Арбитражного суда г. Москвы от 22.10.2007 г., оставленным без изменения Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.01.2008 г., заявленные организацией требования удовлетворены. Постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 17.04.2008 г. № КА-А40/2929-08 по делу № А40-37463/2007 указанные акты оставлены без изменения, кассационная жалоба Межрайонной ИФНС России № 47 по г. Москве – без удовлетворения.

зарубежных офисов, поскольку они не могут рассматриваться в качестве деятельности московского представительства.

Возвращаясь к вопросу определения объекта налогообложения иностранных организации в отношении деятельности через постоянное представительство, отметим, что по общему правилу помимо доходов от реализации продукции (работ, услуг), отчуждения имущества и имущественных прав к отделению иностранной организации могут относиться также и не связанные непосредственно с производством и реализацией продукции (работ, услуг) доходы. В Методических рекомендациях в качестве примера таких доходов указаны дивиденды из российских источников; суммы полученных процентов по долговым обязательствам любого рода; роялти; доходы от сдачи в аренду, включая лизинг и прокат, имущества отделения, а также имущества иностранной организации, находящегося на территории Российской Федерации и непосредственно связанного с деятельностью отделения, и другие доходы.⁵⁴ Следует исходить из того, что каждый из таких доходов действительно может быть внереализационным доходом постоянного представительства, а может быть получен головным офисом иностранной организации вне всякой связи с ее деятельностью через постоянное представительство.⁵⁵ Методические рекомендации совершенно справедливо указывают, что сам по себе факт существования постоянного представительства в РФ не означает, что такие доходы будут считаться относимыми к нему автоматически; каждый конкретный случай следует рассматривать отдельно на предмет того, относится ли тот или иной доход к постоянному представительству или нет. Такой анализ проводится на основании фактически имеющейся информации об активах и деятельности постоянного представительства. Например, роялти следуют считать

⁵⁴Пункт 4.1.2 Методических рекомендаций.

⁵⁵Полежарова Л.В., Артемьев А.А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: Учеб. пособие / Под ред. Л.И. Гончаренко. М., 2013..

относимыми к постоянному представительству при наличии «реальной связи» прав или имущественных ценностей, в отношении которых выплачивается лицензионное вознаграждение, с указанным постоянным представительством. Такая связи имеется, если соответствующий объект авторского права создан персоналом постоянного представительства или приобретен через постоянное представительство.⁵⁶

Таким образом, правила, предусмотренные пунктом 1 статьи 307 НК РФ, предусматривающие необходимость отнесения к постоянному представительству только тех доходов, которые фактически были получены иностранной организацией именно через постоянное представительство, необходимость наличия связи доходов с деятельностью постоянного представительства, следует считать соответствующими подходу ОЭСР, а именно пункту 1 статьи 7 Модельной конвенции. Реализация этих правил на практике, к сожалению, может иметь иные результаты.

Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"⁵⁷ в статью 307 был введен пункт 9, согласно которому определение доходов постоянного представительства, подлежащих налогообложению в Российской Федерации, производится с учетом выполняемых в Российской Федерации функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков. По нашему мнению, учет перечисленных выше факторов позволяет объективно оценивать в каждом конкретном случае обстоятельства ведения предпринимательской деятельности

⁵⁶ Там же.

⁵⁷ Федеральный закон от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2011. - № 30 (ч.1). - ст. 4575. (ред. от 05.04.2013). – СПС «КонсультантПлюс».

иностранной организацией и относить к постоянному представительству такой иностранной организации только ту часть прибыли, которая была получена именно этим постоянным представительством. Так, Федеральным арбитражным судом Московского округа оставлено в силе решение Арбитражного суда города Москвы от 20 января 2014 года по делу № А40-72298/2013, которым признано недействительным решение налогового органа, на основании которого иностранной организации «Штрабаг АГ» в том числе было отказано в признании расходов в виде процентов, уплаченных иностранной организацией по договору займа.⁵⁸ По мнению инспекции, данные расходы не относятся к деятельности общества на территории РФ, а были использованы головным офисом иностранной организации для собственных нужд, и соответственно затраты, связанные с выплатой процентов по указанному займу, не относятся к деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации. Данный вывод Инспекция сделала на основании того, что полученные по займу средства были перечислены с российского счета общества на счет в Австрии. Как обоснованно отмечает суд, один лишь факт перевода денежных средств с одного счета на другой счет иностранной организации сам по себе не может устанавливать или доказывать цели и порядок использования заемных денежных средства, а также не содержит информацию о том, как и для каких целей использовались денежные средства. Применяя пункт 9 статьи 307 НК РФ, суды проанализировали наличие у постоянного представительства в Российской Федерации оформленных соответствующим образом, функций; использование в Российской Федерации активов иностранной организации, принятие экономических (коммерческих) рисков иностранной организацией через его постоянное представительство в Российской Федерации. Судами установлено,

⁵⁸ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20.01.2014 г., Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.07.2014 г. по делу № А40-72298/2013.

что в ходе проведения мер налогового контроля налоговым органом не представлено доказательств того, что спорные проценты по займу уплачивались постоянным представительством налогоплательщика в Российской Федерации без наличия соответствующих функций, либо без их надлежащего оформления. Также инспекцией не доказано, что денежные средства, направленные на уплату спорных процентов, получены иностранной организацией не от использования активов в Российской Федерации и, что экономические (коммерческие) риски приняты иностранной организацией не через его постоянное представительство в Российской Федерации. Выводы суда также подтверждаются и в пункте 3.2 Методических рекомендаций, согласно которому не имеет значения, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с осуществлением деятельности иностранной организации через ее постоянное представительство в Российской Федерации.

Таким образом, объект налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в РФ, определяется прямым методом, как полученные через это постоянное представительство доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянным представительством расходов, учитывая выполняемые в Российской Федерации функции, используемые активы и принимаемые экономические (коммерческие) риски.

Считаем, что теоретически такой метод можно признать соответствующим основополагающим принципам официального подхода ОЭСР, а именно принципу необходимости определения фактической прибыли постоянного представительства иностранной организации. Тем не менее, определение фактической прибыли на основании большинства двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, осуществляется методом «отдельного и независимого предприятия». Как уже отмечалось неоднократно ранее, эффективное применение двусторонних налоговых

соглашений, а именно достижение их главной цели - отсутствие двойного налогообложения, может быть достигнуто только в случае толкования положений соглашения в двух договаривающихся государствах единообразно.⁵⁹

Дело партнерства с ограниченной ответственностью «Си Эм Эс Камерон МакКена» является примером недостатка понимания по данному вопросу между резидентами разных государств.⁶⁰ Партнерство с ограниченной ответственностью «Си Эм Эс Камерон МакКена» является международной юридической фирмой, сотрудники которой оказывают широкий спектр юридических услуг клиентам по всему миру. Основным видом деятельности российского филиала являлось оказание юридических услуг на территории РФ. В целях оказания данных услуг клиентам в России в проверяемый период филиал привлекал специалистов головного офиса компании в Лондоне для работы по проектам в интересах российских клиентов филиала. Расходы на юридические услуги специалистов Головного офиса выставлялись в адрес филиала путем составления ежемесячных счетов (счета на стоимостную оценку времени и дополнительных расходов, затраченных по клиенту и/или проекту). Расходы на приобретение данных услуг учитывались филиалом для целей исчисления налога на прибыль на основании ст. 252, п. 2 ст. 247, п. 15 ст. 264, п. 1 ст. 307 НК РФ. В то же время стоимость услуг юристов головного офиса организации включалась в стоимость оказанных иностранной компанией на территории Российской Федерации юридических услуг и учитывалась в составе доходов, подлежащих налогообложению. Суд первой инстанции поддержал позицию налогоплательщика и признал недействительным соответствующее решение налогового органа, отметив, что оспариваемые расходы являются

⁵⁹ Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 474 (Авторы 18 глав – В.В. Полякова, С.П. Котляренко)

⁶⁰ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 02.03.2011 г., Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 9.06.2011 г. по делу №А40-138835/2010.

прямыми расходами на юридические услуги, оказанные филиалу. Согласно п. 2 ст. 7 Конвенции от 15.02.1994 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества»,⁶¹ к постоянному представительству относится прибыль, определенная методом «отдельного и независимого предприятия». Действительно, в случае, если бы филиал являлся независимой организацией, то расходы на привлечение юристов для участия в проектах учитывались бы в качестве расходов на оказанные филиалу субподрядные юридические услуги, которые бы уменьшали налогооблагаемую базу филиала. Данный подход в полной мере отражает официальный подход ОЭСР к определению прибыли постоянного представительства иностранной организации.

Девятый арбитражный апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции и отказал в признании недействительным решения налогового органа по данному эпизоду. Суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что иностранная организация в нарушение статьи 7 Конвенции производила вычет не расходов, а части своей собственной прибыли (выручки). Следовательно, часть переданных головным офисом расходов, по своему содержанию расходами не являются. Передача указанных сумм московскому филиалу в качестве расходов головного офиса является не чем иным, как механизмом перераспределения доходов московского филиала иностранной организации в пользу головного офиса. В постановлении суд указал, что в случае если московский филиал и лондонский офис действуют как два

⁶¹ Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. - № 27. - ст. 3188. – СПС «КонсультантПлюс».

самостоятельных юридических лица и московским филиалом приобретаются «субподрядные услуги», то головным офисом не могут предаваться расходы которые должны быть включены в стоимость услуги (головной офис партнерства также передал филиалу часть общеадминистративных и управленческих расходов согласно пункту 3 статьи 7 Конвенции). Суд пришел к выводу, что характер деятельности иностранного юридического лица и методика учета доходов и распределения его расходов через обособленные подразделения свидетельствует о ведении деятельности налогоплательщиком на территории Российской Федерации как единой организации, а не как двух самостоятельных подразделений. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда оставлено без изменения кассационной инстанцией.⁶²

Таким образом, суд апелляционной инстанции по сути отрицает возможность применения метода «отдельного и независимого предприятия» и одновременно передачу общеадминистративных и управленческих расходов от головного офиса филиалу, поскольку такая ситуация не может сложиться в принципе в рамках нормальной коммерческой деятельности, несмотря на то, что текст Конвенции прямо предусматривает обратное. В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР отмечается: первоначальной целью пункта 3 было разъяснить, что в соответствии с пунктом 2 расходы, понесенные прямо или косвенно для целей постоянного представительства, должны учитываться при определении прибыли постоянного представительства, даже если они были понесены за пределами государства, в котором расположено постоянное представительство. Хотя положение исключено из новой редакции Модельной конвенции ОЭСР, само право учитывать расходы постоянного представительства вне зависимости от места оплаты остается одним из

⁶² Определением Высшего Арбитражного Суда РФ № ВАС-16887/11 от 10.01.2012 г. отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора.

основополагающих принципов конвенции.⁶³ Если ранее в соответствии с пунктом 3 статьи 7 доля общих и административных расходов предприятия могла, как правило, быть отнесена к постоянному представительству на основе себестоимости, но при этом в любом случае не исключала моделирование фикции «отдельного и независимого предприятия» согласно пункту 2 статьи 7, то теперь согласно официальному подходу ОЭСР требует признания и применения принципа «вытянутой руки» к операциям, в рамках которых одно подразделение предприятия выполняет действия для целей постоянного представительства (например, оказывает услуги повседневного управления).⁶⁴

§2. Определение налоговой базы иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, условным методом. Фракционный метод определения прибыли

Обратимся далее к анализу пункта 3 статьи 307 Налогового кодекса РФ. В соответствии с данной нормой в случае, если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью. В результате применения условного метода определяется расчетная, а не фактическая прибыль организации, а ведь именно на определение фактической прибыли постоянных представительств уже давно ориентируется международная практика. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ

⁶³ OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Commentary: condensed version 22 July 2010. – СПС «IFBD». Para. 40. P. 141.

⁶⁴ Ibid. Para. 39-40. P. 141

подтвердил, что «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». ⁶⁵ Очевидно, что использование условного метода не позволяет корректно определить экономическую роль постоянного представительства, так как механизм оценки является искусственным и не учитывает объективных коммерческих факторов. По нашему мнению, применение условного метода, также как и возможность распределения доходов и расходов между подразделениями иностранной организации на основании тех или иных факторов (например, в зависимости от численности персонала) следует считать устаревшей практикой и исключить всякую возможность их применения.

Тем не менее, возможность распределения доходов и расходов до сих пор предусмотрена некоторыми двусторонними соглашениями. Например, согласно пункту 4 статьи 7 Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» ⁶⁶ если в Договариваемом Государстве в исключительных случаях не представляется возможным определять прибыль, относящуюся к постоянному представительству, в соответствии с положениями пункта 2 настоящей статьи, или если это связано с чрезмерными трудностями, то пункт 2 настоящей статьи не исключает возможности определять прибыль, относящуюся к постоянному представительству, посредством распределения общей суммы прибыли

⁶⁵Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.02.2014 г. № 13976/13 по делу № А40-118586/2012.

⁶⁶Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. - № 8. - ст. 913. – СПС «КонсультантПлюс».

предприятия по его различным подразделениям; выбранный способ распределения прибыли должен, однако, соответствовать по своим результатам принципам настоящей статьи.

Применение условного или фракционного (на основании определенных показателей) методов определения прибыли обычно обосновывают сложностями, возникающими при применении метода независимого предприятия. По мнению Л.В. Полежаровой необходимость распределения дохода и его «передачи» российскому отделению может возникнуть в следующей ситуации. Например, американская корпорация создала на территории России филиалы. Цель создания филиалов - наем высококвалифицированных программистов для проведения работ по созданию отдельных модулей программ для головного офиса в США, который, используя эти модули, создает итоговый программный продукт и реализует его на территории иностранных государств. Таким образом, филиалы корпорации, созданные на территории РФ, выполняют одну из стадий работ по созданию программных продуктов, реализуемых корпорацией. То, что готовая продукция в виде программных средств не продается в России, а реализуется корпорацией на территории иностранных государств, не изменяет предпринимательского характера деятельности ее филиалов в России и возникновения обязанности по уплате налога на прибыль организаций.⁶⁷

Считаем, что с мнением Л.В. Полежаровой сложно согласиться и полагаем, что в данной ситуации не возникает необходимость использования фракционного метода; проведенный ранее анализ показал, что «метод отдельного и независимого предприятия» и правила трансфертного ценообразования, примененные по аналогии, являются достаточными для корректного определения прибыли постоянного представительства даже в

⁶⁷Полежарова Л.В., Артемьев А.А. Указ. соч.

самых сложных случаях. Более того, считаем, что формулировка «связано с чрезмерными трудностями», использованная в Соглашении с Германией, зачастую является результатом субъективной оценки налоговыми органами той или иной ситуации и влечет риск использования фракционного метода, оставленного в Соглашении как резервного, используемого в исключительных случаях, едва ли не при каждом определении прибыли иностранной организации, действующей через постоянное представительство, поскольку применение подхода «отдельного и независимого предприятия» вызывает сложности на практике, часто в связи с обывательскими воззрениями о статусе постоянного представительства только как части организации в целом.

О.Ю. Коннов в своем исследовании 2002 года также полагал необходимым более активное использование фракционного метода.⁶⁸ Однако, К.Е. Викулов справедливо отмечает, что указанная позиция не может рассматриваться как ошибочная, она могла быть оправдана десять лет назад. В это время отсутствовал единый подход ОЭСР к определению налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, а российские налоговые органы были не готовы применять сложные правила трансфертного ценообразования.⁶⁹ По мнению Л.В. Полежаровой «полный отказ от фракционных методов обложения прибыли в качестве резервных в отношении организаций - резидентов других стран и даже стран - участниц ОЭСР, в международных соглашениях с которыми закреплён фракционный метод, увеличит риски двойного или "недостаточного" налогообложения и потребует кардинального синхронного изменения существующих правил всеми государствами, перезаключения соглашений об избежании двойного налогообложения, что может занять длительное время (десятки

⁶⁸Коннов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве. Под ред. С.Г. Пепеляева. Учебное пособие, Москва, 2002. МЗ Пресс - С. 106.

⁶⁹Викулов К.Е. Указ. соч. С. 201.

лет)». ⁷⁰ Действительно, перед государствами, использующими условные, фракционные методы определения прибыли постоянных представительств иностранных организаций, стоит выбор: ориентироваться на актуальные, экономически обоснованные правила, разработанные экспертами в рамках ОЭСР, и направить значительные усилия на обеспечение соответствия им нормативной базы, либо продолжать применять такие условные и фракционные методы, не взирая на то, что они не учитывают экономическую природу отношений. Кроме того, риск двойного или недостаточного налогообложения есть и сейчас, если в России прибыль определяется в размере 20% от суммы расходов постоянного представительства, а в государстве резидентства организации - в строгом соответствии с подходом «отдельного и независимого предприятия» (в таком случае государство резидентства имеет право отказаться от освобождения от налогообложения прибыли, определенной в другом государстве расчетным методом, и обеспечить освобождение от налогообложения только той части прибыли, которая рассчитана в соответствии с подходом «отдельного и независимого предприятия»).

§3. Невозможность учета постоянным представительством иностранной организации экстерриториальных расходов

В соответствии со статьей 307 Налогового кодекса РФ расходы иностранной организации, осуществляющей деятельность через постоянное представительство в РФ, принимаются к вычету, только если они произведены этим постоянным представительством. По мнению К.Е. Викулова, текст нормы предполагает, что ««экстерриториальные» расходы головного офиса или постоянного представительства организации за рубежом, относящиеся к деятельности российского постоянного представительства (т.е. расходы, которые не оплачиваются представительством напрямую), не уменьшают его

⁷⁰Полежарова Л.В., Артемьев А.А. Указ.соч.

⁷¹Более подробная информация содержится в главе 2 настоящей работы.

налоговую базу».⁷² Данная точка зрения поддерживается также некоторыми другими исследователями.⁷³ Далее делается вывод о том, что запрет принятия к вычету расходов, понесенных за пределами территории Российской Федерации, снимается в связи с применением двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, содержащих в своем тексте пункт 3 статьи 7, аналогичный Модельной конвенции ОЭСР в редакции до 2010 года, в котором указывалось, что «при исчислении прибыли постоянного представительства расходы, понесенные для нужд такого постоянного представительства, включая управленческие и общеадминистративные расходы, подлежат вычету независимо от того, возникли ли они в государстве, в котором расположено постоянное представительство, или где-либо в другом месте».

Отметим, однако, что существует иная позиция по данному вопросу. Л.В. Полежарова считает, что «необходимо различать расходы, переданные головным офисом, которые пропорционально распределяются между подразделениями иностранной организации, и расходы, напрямую относящиеся к деятельности постоянного представительства, но оплаченные со счетов головного офиса за границей. ... Расходы иностранной организации, относящиеся к деятельности отделения, могут быть оплачены не только со счетов отделения на территории РФ (полностью либо частично), но и со счетов головного офиса иностранной организации, открытых в зарубежных банках. Таким образом, в состав расходов постоянного представительства напрямую могут включаться расходы, понесенные за рубежом иностранной организацией

⁷²Викулов К.Е. Указ. соч. С. 199.

⁷³Архиерейский А.Б. Принципы определения доходов иностранного представительства // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 12; Загубская А. Проблемы признания затрат, передаваемых головным офисом иностранной организации, расходами постоянного представительства // Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве. Материалы IV Международной научно-практической конференции молодых ученых. - Москва, 2015.

на осуществление деятельности постоянного представительства в России».⁷⁴ Также, согласно абзацу 2 пункта 5.2 Методических рекомендаций при исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству, затраты иностранной организации, как и доходы, также принимаются в той части, которая относится к данному постоянному представительству. При этом не имеет значения, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с осуществлением деятельности иностранной организации через ее постоянное представительство в Российской Федерации.

Тем не менее, судебная практика по данному вопросу исходит из того, что нормы национального законодательства РФ, в отличие от двусторонних соглашений, не позволяют постоянному представительству учитывать расходы, произведенные иностранной организацией, для целей этого постоянного представительства и переданные ему. Например, в решении ВАС РФ от 27.04.2012 № 1896/12 отмечается: «В отличие от установленных главой 25 Кодекса правил учета для целей исчисления налога на прибыль лишь расходов, произведенных постоянным представительством иностранной организации, ... пункт 3 статьи 7 Конвенции от 26.11.1996 между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество»⁷⁵ предоставляют возможность вычета сумм расходов, понесенных иностранной организацией для целей постоянного представительства (включая управленческие и общеадминистративные расходы), независимо от того,

⁷⁴Полежарова Л.В., Артемьев А.А. Указ. соч.

⁷⁵ Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество» // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. - № 21. - ст. 2527. – СПС «КонсультантПлюс

понесены ли эти расходы в государстве, где находится постоянное представительство, или за его пределами». ⁷⁶ Это подтверждается также и следующим выводом, содержащимся в решении Арбитражного суда г. Москвы от 1 декабря 2014 года по делу №А40-3279/14 по заявлению Фрешфилдс Брукхаус Дерингер ЛЛП: «Конвенция» ⁷⁷ прямо указывает на то, что постоянное представительство имеет право учесть расходы, вне зависимости от того, где они фактически понесены. На это указано в пункте 3 статьи 7 Конвенции. В свою очередь пункт 1 статьи 307 НК РФ прямо указывает на то, что расходы должны быть понесены постоянным представительством. Таким образом, со стороны национального законодательства Российской Федерации имеет место ограничение в части того, что для возможности учета в целях налогообложения затраты должны быть понесены в налоговой юрисдикции Российской Федерации, то есть осуществлены через постоянное представительство в Российской Федерации». ⁷⁸

Невозможность учета расходов, понесенных иностранной организацией для целей постоянного представительства, вне зависимости от места их несения, по нашему мнению, не может быть обоснована невозможностью налогового администрирования данных затрат и нераспространением налоговой юрисдикции Российской Федерации на территорию, в которой понесены расходы. Как справедливо отмечает К.Е. Викулов, при включении в пункт 1 статьи 307 НК РФ положения, предусматривающего право уменьшать доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории России через ее постоянное представительство, на величину расходов иностранной организации, понесенных для целей этого

⁷⁶ Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 27.04.2012 г. № 1896/12.

⁷⁷ Конвенция об избежании двойного налогообложения от 15.02.1994 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии».

⁷⁸ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 1.12.2014 г. по делу № А40-3279/2014. Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.04.2015 г. решение оставлено без изменения. Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 29.07.2015 г. кассационная жалоба иностранной организации Фрешфилдс Брукхаус Деринген ЛЛП была оставлена без удовлетворения.

постоянного представительства, «противодействие уклонению от уплаты налогов будет достигаться за счет применения правил трансфертного ценообразования и общих принципов экономической обоснованности и документального подтверждения расходов».⁷⁹

Таким образом, запрет принятия к вычету затрат головного офиса или других отделений организации, произведенных непосредственно в интересах российского постоянного представительства, закрепленный в российском законодательстве, на наш взгляд, не обусловлен разумными экономическими причинами, соответственно, данная норма подлежит корректировке в целях приведения ее в соответствие со сложившейся международной практикой.

§4. Невозможность объединения финансовых результатов деятельности двух и более постоянных представительств иностранной организации, образованных на территории Российской Федерации

Далее обратимся к анализу пункта 4 статьи 307 Налогового кодекса РФ, согласно которому при наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Исключение установлено для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через несколько отделений в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с федеральным органом исполнительной власти.

Таким образом, иностранная организация, осуществляющая деятельность в Российской Федерации через несколько постоянных представительств, может

⁷⁹Викулов К.Е. Указ. соч. С.200.

подвергаться налогообложению, даже если в целом ее деятельность в стране убыточна, поскольку убытки одних отделений не учитываются при расчете налога для других отделений. Следует согласиться с тем, что указанный запрет на консолидацию финансовых результатов постоянных представительств одной иностранной организации в России искусственно создает препятствия для рациональной и эффективной организации бизнеса, где часть отделений (например, выполняющих административные или научно-исследовательские функции) нуждается в финансовой поддержке. При этом запрет никак не объективирован и не способствует, например, противодействию уклонению от уплаты налогов.⁸⁰

Проведенный анализ правил налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство в Российской Федерации, закрепленных в Налоговом Кодексе РФ, показал, что они не всегда соответствуют современным подходам, выработанным в рамках ОЭСР, и нашедшим свое отражение в тексте Модельной конвенции ОЭСР, Комментариев к ней, а также Доклада об отнесении прибыли к постоянным представительством. По нашему мнению, учитывая включение в текст Налогового кодекса РФ норм, посвященных трансфертному ценообразованию⁸¹, а также то, что такие нормы могли бы по аналогии применяться в целях определения прибыли постоянных представительств иностранной организаций, в налоговом законодательстве могут быть установлены новые правила налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство. Реализация подхода «отдельного и независимого предприятия», учитывающего выводы и рекомендации ОЭСР, в рамках национального законодательства позволит гармонизировать российские и международные правила налогообложения

⁸⁰Там же. С. 197.

⁸¹ Раздел V.1 Налогового кодекса РФ.

иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, устранить риски двойного или «недостаточного» налогообложения.

Заключение

В результате комплексного исследования правил налогообложения прибыли иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, разработанных в рамках ОЭСР, а также правил, предусмотренных национальным законодательством, автором сформулированы следующие теоретические выводы и практические предложения по совершенствованию законодательства:

1. Вопросы налогообложения постоянных представительств иностранных организаций, а именно правила отнесения доходов к постоянным представительством, являлись предметом исследования международных организаций в течение длительного времени. Официальный подход ОЭСР относительно определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство отражает достигнутый в рамках международной организации компромисс фискальных интересов государства резидентства иностранной организации и государства источника доходов.

2. В соответствии с официальным подходом ОЭСР постоянное представительство в налоговых целях следует рассматривать как «отдельное и независимое предприятие», что означает необходимость моделирования особой налоговой фикции. Официальный подход ОЭСР предполагает два этапа: на первом этапе необходимо провести функциональный и фактологический анализ, в рамках которого определяется роль постоянного представительства, его права и обязанности в отношениях с третьими лицами и другими подразделениями компании; на втором этапе применяются по аналогии правила трансфертного ценообразования в целях корректировки размера прибыли, отнесенной к постоянному представительству.

3. Обновленная в 2008 году редакция Комментариев к конвенции, включающая положения, отражающие официальный подход ОЭСР, может

иметь обязывающий характер при толковании соглашений, заключенных только после июля 2008 года, поскольку до этого времени по утверждению ОЭСР единообразное толкование и соответственно применение правил статьи 7 «Прибыль предприятий» отсутствовало. Однако, учитывая позицию самой ОЭСР о возможности применения новых правил к соглашениям, заключенным и до этого времени, мы не исключаем возникновения ситуаций, в которых двусторонние соглашения будут толковаться правоприменительными органами двух государств различным образом согласно соответствующим редакциям Комментариев, что, безусловно, влечет правовую неопределенность и снижает гарантии прав и законных интересов налогоплательщиков.

4. Правила налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство в Российской Федерации, закрепленные в Налоговом кодексе РФ, соответствуют подходу ОЭСР в той мере, в какой ориентируют на необходимость определения фактической прибыли постоянных представительств, однако нуждаются в корректировке в целях соответствия актуальному международному опыту.

Представляется необходимым внести изменения в налоговое законодательство Российской Федерации, обеспечив тем самым:

— возможность учета постоянным представительством экстерриториальных прямых расходов, то есть расходов, напрямую относящихся к деятельности постоянного представительства, но оплаченных со счетов головного офиса или другого подразделения организации за пределами России;

— запрет применения условного метода определения прибыли постоянного представительства в случае осуществления на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящей к

образованию постоянного представительства, в случае, если в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения;

— возможность консолидации финансовых результатов по нескольким отделениям иностранной организации на территории Российской Федерации.

Кроме того, считаем возможным совершенствование российских правил налогообложения постоянных представительств иностранных организаций посредством включения в текст кодекса норм, основанных на методе «отдельного и независимого предприятия» в понимании официального подхода ОЭСР, в результате чего российское законодательство будет соответствовать актуальным международным правилам и тенденциям.

Список использованной литературы

1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы
 - 1.1. Международные нормативно-правовые акты и иные официальные документы
 - 1.1.1. Международные договоры
 - 1.1.1.1. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал [Электронный ресурс] : договор между Рос. Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17 июня 1992 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации – 1999. - № 16. - ст. 1938. – (в ред. СПС «КонсультантПлюс»).
 - 1.1.1.2. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества [Электронный ресурс] : конвенция между Правительством Рос. Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15 февраля 1994 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. - № 27. - ст. 3188. – СПС «КонсультантПлюс».
 - 1.1.1.3. Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс] : соглашение между Рос. Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. - № 8. - ст. 913. – (в ред. от 15 окт. 2007 г.). – СПС «КонсультантПлюс».
 - 1.1.1.4. Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс] : конвенция между Правительством Рос. Федерации и Правительством Французской Республики от 26 ноября 1996 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1999. - № 21. - ст. 2527. – СПС «КонсультантПлюс»

1.1.2. Акты международных организаций, органов и конференций

1.1.2.1. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении между развитыми и развивающимися странами (рус. версия). Пересмотренное издание 2011 года [Электронный ресурс]. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 10.04.2016).

1.1.2.2. League of Nations Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation 1927 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.1.2.3. League of Nations. Draft Convention on the Allocation of Business Profits between States for the Purposes of Taxation 1933 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.1.2.4. Fiscal Committee, London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text 1946 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD»

1.1.2.5. OECD Model Convention on Income and Capital [Электронный ресурс]. – 1963. – СПС «IFBD».

1.1.2.6. OECD Model Tax Convention on Income and Capital: condensed Version 17 July 2008 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.1.2.7. OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2008 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.1.2.8. OECD Model Tax Convention on Income and Capital: condensed Version 22 July 2010 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.1.2.9. OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. July 2010 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.1.2.10. OECD Transfer Pricing Guidelines. July 2010 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.1.2.11. UN Income and Capital Model Convention (Commentary) 2011 [Электронный ресурс]. – СПС «IFBD».

1.2. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации

1.2.1. Федеральные законы

1.2.1.1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Рос.газета. – 1998. – № 148-149. –(в ред. от 26 апр. 2016 г.). –СПС «КонсультантПлюс».

1.2.1.2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 авг. 2000г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000 – № 32 – Ст. 3340. – (в ред. от 5 апр. 2016 г., с изм. от 13 апр. 2016 г.). –СПС «КонсультантПлюс».

1.2.1.3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Электронный ресурс] : федер. закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2011. –№ 30 (ч. 1). – Ст. 4575. - (в ред. от 5 апр. 2013 г.). – СПС «КонсультантПлюс».

1.2.2. Постановления Правительства Российской Федерации

1.2.2.1. О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс] : постановление Правительства Рос. Федерации от 28 мая 1992 г. № 352. - (утр. силу). – СПС «КонсультантПлюс».

1.2.2.2. О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество [Электронный ресурс] : постановление Правительства Рос. Федерации от 24 февр. 2010 г. № 84 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010 –№ 10. – Ст. 1078. – СПС «КонсультантПлюс».

1.2.3. Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти

1.2.3.1. Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций [Электронный ресурс]: приказ М-ва Рос.

Федерации по налогам и сборам от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150. - (утр. силу). - СПС «КонсультантПлюс».

1.2.3.2. Об отмене приказа МНС России ОТ 28.03.2003 N БГ-3-23/150 [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 19 декабря 2012 г. № ММВ-7-3/980@. – СПС «КонсультантПлюс».

2. Материалы судебной практики Российской Федерации

2.1. Акты арбитражных судов Российской Федерации

2.1.1. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 22 окт. 2007 г. по делу № А40-37463/2007 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.2. Постановление Девятого арбитраж. апелляц. суда от 9 янв. 2008 г. по делу № А40-37463/2007 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.3. Постановление Федерального арбитраж. суда Московского округа от 17 апр. 2008 г. по делу № А40-37463/2007 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.4. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 дек. 2010 г. по делу № А40-94391/2010 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.5. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 2 марта 2011 г. по делу № А40-138835/2010 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.6. Постановление Девятого арбитраж. апелляц. суда от 9 июня 2011 г. по делу N А40-138835/2010 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.7. Определение Высшего Арбитраж. Суда Рос. Федерации от 10 янв. 2012 г. № ВАС-16887/11 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.8. Решение Высшего Арбитраж. Суда Рос. Федерации от 27 апр. 2012 г. № 1896/12 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.9. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20 янв. 2014 г. по делу № А40-72298/2013 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.10. Постановление Президиума Высшего Арбитраж. Суда Рос. Федерации от 4 февр. 2014 г. № 13976/13 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.11. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16 июля 2014 г. по делу № А40-72298/2013 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.12. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 1 дек. 2014 г. по делу № А40-3279/2014 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.13. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20 апр. 2015 г. по делу N А40-3279/2014 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс».

2.1.14. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 июля 2015 г. по делу № АА40-3279/2014 [Электронный ресурс]. - СПС «КонсультантПлюс»

3. Специальная литература

3.1. Книги

3.1.1. Коннов, О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве / Под ред. С.Г. Пепеляева. Учебное пособие. - М.: МЗ Пресс, 2002. – 153 с.

3.1.2. Налоговое право. Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева.– М.: Альпина Паблишер, 2015. - 796 с.

3.1.3. Полежарова, Л.В. Налогообложение прибыли и доходов иностранных организаций в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Л.В. Полежарова. - М.: Экономистъ, 2004. – СПС «КонсультантПлюс».

3.1.4. Полежарова, Л.В., Артемьев, А.А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: Учеб. пособие / Под ред. Л.И. Гончаренко [Электронный ресурс]. - М., 2013. – СПС «КонсультантПлюс».

3.1.5. Arvid A. Skaar Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. - 610 p.

3.1.6. Ekkehart Reimer, Nathalie Urban, Stefan Schmid Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty, and OECD Perspective Walters&Kluwer, 2011. - 189 p.

3.1.7. Michael Kobetsky International taxation of permanent establishments: principles and policy. Cambridge University Press, 2011. - 459 p.

3.1.8. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition [Электронный ресурс]: Kluwer Law International, 1997. – СПС «IBFD».

3.1.9. Radhakishan Raval Taxation of permanent establishments: an international perspective, Spiramus Press, 2006. - 551 p.

3.1.10. Raffaele Russo (ed.), The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-Company Dealings [Электронный ресурс]. - Amsterdam, 2005. – СПС «IBFD».

3.2. Статьи

3.2.1. Архиерейский, А.Б. Принципы определения доходов иностранного представительства [Электронный ресурс]: Ваш налоговый адвокат. 2007. № 12. - СПС «КонсультантПлюс».

3.2.2. Ахметшин, Р.И. Постоянное представительство или ООО? / Р.И. Ахметшин // Налогообложение иностранных компаний в России. Сборник материалов правоприменительной практики. Вып. 2 / [сост. : Е.В. Овчарова, Н.А. Травкина]; науч.ред. М.Ф. Ивлиева. -М.: ВолтерсКлувер. - 2008. - С. 14-20.

3.2.3. Заглубская, А. Проблемы признания затрат, передаваемых головным офисом иностранной организации, расходами постоянного представительства / А. Заглубская // Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве. Материалы IV Международной научно-практической конференции молодых ученых. - Москва, 2015. - С.135-142.

3.2.4. Корниенко, Н.Ю., Постникова, Н.Ю. "Принцип притяжения" при определении прибыли постоянного представительства [Электронный ресурс]: Финансы. 2015. № 7. - СПС «КонсультантПлюс».

3.2.5. Погорлецкий, А.И. Конвергенция национальных налоговых систем [Электронный ресурс]: Вестник СПбГУ. Сер.5. 2005. Вып. 2. - СПС «КонсультантПлюс».

3.2.6. Полежарова, Л.В. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения [Электронный ресурс]: Финансы, 2010 №7. - СПС «КонсультантПлюс».

3.2.7. Селезнев П.А. Толкование договорных норм в свете комментариев ОЭСР Налоговые споры: опыт России и других стран / П.А. Селезнев // По материалам VII Междунар. науч.-практ. конф. 18 октября 2013 г., Москва, Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Статут, 2014. - С. 156-161.

3.2.8. Klaus Vogel, Double tax treaties and their interpretation [Электронный ресурс]: 4. Int'l Tax & Bus. Law 1, 1986. – СПС «IBFD».

3.2.9. W. Joseph Murphy and Geoffrey Armstrong Transfer Pricing in the context of a PE: OECD view [Электронный ресурс] // URL: http://www.pwc.com/en_US/us/transfer-pricing-strategies/assets/transfer_pricing_and_permanent_establishments_oecd_view.pdf

(дата обращения : 14.04.2016).

3.3. Диссертации и авторефераты диссертаций

3.3.1. Викулов, К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. ... канд. юрид. наук : 12:00:14 / К.Е. Викулов. – М., 2011. - 260 с.