

УДК 336.22

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЙ, ДЕЙСТВУЮЩИХ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННОЕ
ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО**

Яковлев П.И.,
*аспирант,
ФГБОУ ВО «Финансовый Университет
при Правительстве РФ»,
Россия, г. Москва*

Аннотация. В статье приводится анализ проблематики тенденций международного налогообложения постоянных представительств иностранных организаций. Рассмотрены необходимость и причины внедрения новых антиуклонительных налоговых мер. Отражены предложения по усовершенствованию текущих налоговых правил для повышения эффективности и достижения общей гармонизации налогообложения постоянных представительств.

Ключевые слова: постоянное представительство, BEPS, MLI, соглашение об избежании двойного налогообложения, сводный налоговый отчет по странам.

**IMPROVING THE TAXATION OF FOREIGN ORGANIZATIONS
OPERATING THROUGH A PERMANENT ESTABLISHMENT**

Yakovlev P.I.,
*Graduate student,
FGOBU «Financial University under The Government of the Russian Federation»
Moscow, Russia*

Annotation: The article provides an analysis of the trends in international taxation of permanent establishments of foreign organizations. The article considers the necessity and reasons of implementing new anti-evasive tax measures. The recommendations on the optimization of current tax rules are reflected for

increasing efficiency and achieving overall tax harmonization of permanent establishments.

Keywords: permanent establishment, BEPS, MLI, double tax treaty, country-by-country reporting.

Развитие мировой экономики, процессы глобализации, ведущей к интернационализации коммерческой деятельности, международного движения капитала, обмена налоговой информацией, требуют изучения международно-правовых категорий налогообложения, подверженных экономическому влиянию. В настоящее время вопрос налогообложения иностранных организаций в стране, где они осуществляют деятельность, является очень важным. Иностранные компании значительно усилили экономическую экспансию на новые рынки и ведут активную коммерческую деятельность за пределами своих стран.

В этих условиях необходимо достичь четкого понимания и соблюдения современных международных правил налогообложения иностранных организаций, ведущих непосредственную коммерческую деятельность на территориях различных стран. Налогообложение доходов от такой деятельности, для компаний, не являющихся налоговыми резидентами в иностранных государствах, осуществляется через институт «постоянного представительства». Указанный институт является одним из ключевых инструментов трансграничного налогообложения и требует присутствия детальных норм в национальном законодательстве и сбалансированного правового регулирования на международном уровне.

Итак, постоянное представительство (ПП) является одной из наиболее важных составляющих международного налогового права, применяемой для установления норм обложения налогами отдельных доходов иностранных

налогоплательщиков, извлекаемых по результатам ведения бизнеса в иностранных государствах. Определенно, с применением термина ПП появляется возможность дать правильную оценку степени налогового присутствия иностранной компании в национальной юрисдикции третьего государства, с которым у большей части стран возникает обязательство по выплате учрежденных налогов [1].

Содержание термина «постоянное представительство» существует и на уровне внутренних налоговых законов, и в соглашениях об избежании двойного налогообложения [2, ст. 5-6], и в международных Модельных налоговых конвенциях. При этом необходимо отметить, что положения международных договоров (соглашений) приоритетны по отношению к положениям национального законодательства.

В целях применения соглашений об избежании двойного налогообложения (СОИДН) термин «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое предприятие одного государства с помощью которого частично или в полной степени проводится работа предприятия, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве [3, с. 260]. Следовательно, Модельные Конвенции и СОИДН определяют действительное множество критериев постоянного представительства: наличие места деятельности, ведение предпринимательской деятельности, постоянный характер такой деятельности [4, ст. 5].

Стоит отметить, что определение постоянного представительства во многих развитых странах происходит по похожей процедуре (совпадения есть и в статусе организации, признаваемой ПП, ее признаках, в категориях зависимых агентов, третьих лиц, подготовительной и вспомогательной деятельности), и происходит это благодаря применению унифицированных форм и определений модельных конвенций (МК) США, Организации

Объединенных Наций (ООН) и Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР), где ПП рассматривается как независимый налогоплательщик.

Использование института постоянного представительства позволяет применять гармоничный режим обложения налогами представительств иностранных организаций, уделяя внимание интересам как государств, резидентами которых являются эти организации, так и стран, на территории которых они ведут деятельность [5].

На современном этапе развития международных налоговых отношений наблюдаются кризисные явления, выражающиеся в уклонении от уплаты налогов, размывании налоговой базы и недостаточно развитом механизме обмена налоговой информацией между государствами. В этой связи остро стоит проблема создания действенных механизмов обмена информацией по налоговым аспектам на международном уровне.

Чтобы обеспечить одну из главных целей своих налоговых соглашений (обмен налоговой информацией) страны стали применять стандартные для современного мира модельные соглашения об обмене налоговой информацией, такие как:

- Модельное соглашение об обмене информацией для налоговых целей «ТІЕА» (Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters 2001),
- Модельный Протокол к Multilateral Competent Authority Agreement (МСАА) от июня 2015 года (для целей расширения границ обмена на спонтанный и автоматический обмен),
- Модель типового запроса информации ОЭСР. Для рассматриваемых целей ключевым элементом этого документа является статья 26, посвященная вопросам обмена налоговой информацией,
- Единый стандарт отчетности по автоматическому обмену информацией о финансовых счетах (Common Reporting Standard, CRS).

Но недобросовестные иностранные налогоплательщики разбивают свои компании на части, учреждая их в развитых странах с высокими налоговыми ставками, и в «налоговых гаванях», переводят доходы в низконалоговые юрисдикции под видом кредитования дочерних предприятий, оплаты за оказанные услуги внутри группы компаний, размывают свою налоговую базу другими способами, чтобы минимизировать налоговые выплаты. Именно в таких условиях необходимы четкие критерии для определения добросовестности и легитимности проводимого постоянными представительствами международного налогового планирования. Также для уклонения от уплаты налогов применяется двойное неналогообложение, выражающееся в использовании положений СОИДН таким образом, чтобы ПП и головная организация не были признаны налоговыми резидентами ни в одном государстве.

Поэтому страны активно меняют свои налоговые соглашения и для соответствия их Сводному налоговому отчету по странам (Country-by-Country Reporting) [1]. В рамках проекта по противодействию уклонению от налогообложения и размыванию налоговой базы (BEPS) Шаг 13 рекомендует трехуровневую структуру документации по трансфертному ценообразованию (ТЦО), которая уже сегодня применяется на практике: «Мастер-файл», «Локальный файл» и сводный отчет по странам - «CbCR» [6]. Рекомендуемые форматы Мастер-файла и Локального файла содержат ряд важных дополнений по сравнению с существующей практикой (в частности, требования к раскрытию в Мастер-файле цепочки и основных факторов создания добавленной стоимости в транснациональной группе (Multinational Enterprise), а также заключенных с налоговыми администрациями соглашений и полученных письменных разъяснений («рулингов»).

Подготовка и подача сводного отчета по странам со стороны стран должна осуществляться на ежегодной основе, в случае если консолидированная выручка международной группы (налогоплательщика) за предыдущий финансовый год составляет более 750 млн. евро. Данный отчет представляет сводную информацию как по отдельным юрисдикциям в разрезе доходов, уплачиваемых налогов, отдельных показателей, так и по отдельным лицам группы относительно выполняемых ими функций.

Также стоит отметить, что на текущем этапе развития налоговых соглашений, странами, скорее всего не будет внесено никаких изменений в налоговые договоры, что связано с принятием в мировой практике в июне 2017 года Многосторонней конвенции Multilateral Instrument (MLI). Конвенция разработана в рамках реализации Шага № 15 плана BEPS и является первым многосторонним документом подобного рода. Необходимость в создании документа была продиктована тем, что единообразие в применении всеми участниками некоторых из разработанных в рамках этого плана стандартов и мероприятий (противодействие гибридным схемам минимизации налогообложения, злоупотребление правом международных договоров, противодействие искусственному избежанию статуса постоянного представительства, разрешение споров) потребовало бы единовременного изменения более 3 тысяч двусторонних налоговых соглашений.

Исходя из изложенного, следует, что в современном мире корпорации быстро преобразовывают свои операции, принимая технологии и решения для выхода на новые рынки и расширяя свое присутствие в мире. Концепция Постоянного представительства также развивается, чтобы соответствовать этой динамичной бизнес среде, и содействовать разумному и прозрачному налогообложению международных транзакций.

Автор полагает, что к числу мероприятий, служащих отличительными положениями, которые должны ставить перед собой страны для совершенствования налогообложения постоянных представительств являются:

- 1) Разграничение налоговой юрисдикции в отношении доходов субъектов внешнеэкономической деятельности;
- 2) Упорядочение взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов стран, заключивших соглашения;
- 3) Определение эффективных методов избежания двойного налогообложения;
- 4) Установление механизма устранения двойного налогообложения в тех случаях, когда право обложения определенного вида дохода сохраняется за обоими государствами, заключившими соглашение;
- 5) Защита налогоплательщиков от дискриминационного налогообложения при осуществлении деятельности в стране, заключившей договор со страной его регистрации;
- 6) Выработка механизма и взаимных вариантов процедур предотвращения уклонения от налогообложения и злоупотребления положениями соглашения;
- 7) Жесткий контроль за трансфертным ценообразованием среди международных участников рынка;
- 8) Установление порядка взаимного обмена информацией в целях соблюдения СОИДН.

В заключение, можно сделать вывод, что перспективой для государств является сдерживание стратегий агрессивного налогового планирования, использующего пробелы в международных налоговых правилах для искусственного «перемещения» прибыли в более низконалоговые юрисдикции. В ближайшие годы можно ожидать новые международные

договоры, соответствующие требованиям шага BEPS 7 - «Предотвращение искусственного избегания Статуса постоянного учреждения», который стремится сдерживать налоговые стратегии, используемые компаниями для обхода существующих положений международных договоров о налогообложении, и шага BEPS 15 «Разработка многостороннего инструмента для изменения двусторонних налоговых соглашений», который рекомендует применение многостороннего договора, куда страны могут внести поправки и модернизировать свои двусторонние налоговые соглашения в целях осуществления мер, рекомендованных в плане BEPS.

Библиографический список

1. OECD SECRETARY-GENERAL REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS. Официальный сайт ОЭСР в сети «Интернет» – 2016. [Электронный ресурс] – Режим доступа: URL: <http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/2016/sgreport.htm> (Дата обращения 14.05.2019)
2. Соглашение об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал [договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17 июня 1992 г.] // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 16. - ст. 5-6.
3. 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. – Москва, 2011. – 260 с.
4. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Официальный сайт ОЭСР в сети «Интернет» – 2015 - Ст. 5. [Электронный ресурс] –

Режим доступа: URL: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm> (Дата обращения 22.06.2019)

5. Кучеров И.И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 47—65.
6. Отчет «БДО Юникон» по СбСР. Сайт БДО-Юникон - 2018. [Электронный ресурс] - Режим доступа: URL: <http://www.bdo.com/insights/tax/international-tax/international-tax-alert/Country-by-Country-ReportingRegulationsFinalized.htm> (Дата обращения 05.05.2019)

Оригинальность 72%