

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Корниенко Н.Ю., Великова Е.Е., Гуляева С.А.,
Пушкарева Н.А., Векова Е.В., Митрофанова Е.А.**

**Современные подходы к налогообложению
представительств и филиалов
иностранных компаний (beeps, fatca)**

Москва 2017

Аннотация. Открытие на территории Российской Федерации представительств иностранными компаниями является формой прямых иностранных инвестиций в российскую экономику. ОЭСР рекомендует странам осуществлять налогообложение постоянных представительств, как если бы это были независимые самостоятельные предприятия. Действующее в Российской Федерации налоговое законодательство недостаточно регулирует эти вопросы налогообложения. Яркими примерами уклонения от налогов являются громкие российские судебные дела Блумберга, Маккенны, Орифлейм, зарубежные дела против Амазона, Гугл, ИКЕА, Старбакс и др. В мировой практике большое внимание уделено выработке мер противодействия схемам размывания и перемещения налоговой базы с использованием постоянных представительств, в частности, в рамках плана BEPS. У иностранных компаний есть возможность фактического осуществления бизнеса на территории другого государства без возникновения обязанности по уплате налога на доходы от такой деятельности.

Однако, для выполнения рекомендаций ОЭСР необходимо разработать новую концепцию налогообложения филиалов и представительств иностранных организаций в Российской Федерации с учетом национальных интересов и складывающейся мировой практики, например, возможности правового применения для целей российской налоговой системы концепции «независимого предприятия» для целей налогообложения представительств и филиалов иностранных организаций, действующих международных соглашений об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и зарубежными странами.

Short abstract. The establishment of representatives of foreign companies and corporations in Russia is a form of direct investment into the Russian economy. The OECD recommends that various countries tax permanent representatives as if they were independent entities. The existing tax law of the Russian Federation does not adequately cover and regulate these tax issues. The notorious Bloomberg, McKenna, Amazon, Google, IKEA, Starbucks and other cases are glaring examples of tax evasion. Practices of other world nations and countries seriously address the issue of developing measures against dilution and transfer of the tax base through the use of permanent representatives specifically in the BEPS plan. Foreign companies have the opportunity to do business in other countries without an obligation to pay taxes on the income from such business transactions. However, in order to fulfill OECD recommendations, a concept of taxation of representatives and affiliated branches of international organizations in the Russian Federation must be developed, taking into account national interests and the practices of other world nations and countries. For example, there should be an opportunity to use the term "independent entity" to fulfill the purpose of the Russian taxation system to adequately tax representatives and affiliated branches of foreign organizations in the Russian Federation and to fulfill the country's obligations stipulated in international treaties between the Russian Federation and other countries aimed at avoiding double taxation.

Корниенко Н.Ю. заведующий лабораторией развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Великова Е.Е. старший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Гуляева С.А. старший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Пушкарева Н.А. научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Векова Е.В. младший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Митрофанова Е.А. младший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2016 год.

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

BEPS - Base erosion and profit shifting - эрозия налоговой базы и перемещение прибыли
ID - identity document
PWC - PriceWaterhouseCoopers
БВО - Британские Виргинские Острова
ГК - Гражданский Кодекс
ЕС – Европейский союз (Евросоюз)
ИК - Иностранная компания
КР – Кыргызская республика
НДС – налог на добавленную стоимость
НИУ ВШЭ - Национальный исследовательский Институт "Высшая Школа Экономики"
НК – Налоговый кодекс
ООН - Организация Объединённых Наций
ООО - Общество с ограниченной ответственностью
ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития
ПП - Постоянное представительство
РА – Республика Армения
РБ - Республика Беларусь
РК – Республика Казахстан
РФ – Российская Федерация
СИДН – Соглашение об избежании двойного налогообложения
СКО - Северо-Кавказский Округ
США - Соединённые Штаты Америки
ФАС - Федеральный Арбитражный Суд

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 Обзор международного опыта в сфере регулирования налогообложения деятельности представительств и филиалов.....	8

1.1 Сравнительный анализ рекомендаций ОЭСР (план BEPS) и ООН в части налогообложения постоянных представительств, разработка по приоритетным направлениям предложений к изменению налогового законодательства Российской Федерации с учетом национальных интересов	8
1.2 Анализ и оценка применимости опыта стран ЕС в части плана действий ЕС по реформированию корпоративного налогообложения	9
1.3 Анализ распространенных подходов к налогообложению представительств и филиалов в договорах об избежании двойного налогообложения у иностранных государств	10
2 Анализ возможности и необходимости применения для целей российской налоговой системы концепции «независимого предприятия» для целей налогообложения представительств и филиалов иностранных организаций	22
2.1 Анализ действующих механизмов фискального контроля в части регулирования деятельности иностранных компаний на территории Российской Федерации через представительство или филиал	22
Дефиниция обособленного подразделения (родового понятия филиалов и представительств) согласно гражданскому законодательству стран-членов ЕАЭС ..	23
Раскрытие содержание понятия «обособленные подразделения» согласно налоговому законодательству стран-членов ЕАЭС.....	24
Правовое положение постоянных представительств – нерезидентов в государствах-членах ЕАЭС.....	29
2.2 Анализ необходимости пересмотра действующих международных соглашений об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и зарубежными странами в части определения доходов представительств и филиалов	35
2.3 Гражданско-правовое регулирование деятельности представительств и филиалов	38
Существующие схемы, подпадающие под BEPS: международный опыт и дело «Орифлэйм косметикс»	42
Дело «Орифлэйм Косметикс»	46
3 Совершенствование мер фискального контроля и администрирования для регулирования деятельности иностранных компаний на территории Российской Федерации через представительство или филиал, с учетом гражданско-правового регулирования.....	57
3.1 Совершенствование мер фискального контроля за деятельностью иностранных представительств и филиалов.....	57
3.2 Совершенствование налогового администрирования деятельности иностранных представительств и филиалов.....	62
Правовое регулирование деятельности постоянных представительств	62
4 Разработка концепции налогообложения иностранных организаций через постоянное представительство	63
4.1 Предложения по внесению изменений в Налоговый кодекс РФ и другие подзаконные акты, регулирующие налоговое администрирование деятельности иностранных организаций на территории Российской Федерации	64

Правовое регулирование деятельности постоянных представительств	64
Постоянные представительства и налоговая юрисдикция	65
Гибриды и финансовые инструменты гибридов и другие финансовые сделки.....	71
Направления BEPS в контексте функционирования постоянных представительств	72
4.2 Предложения по внесению изменений в международные договоры в части вопросов налогообложения и обмена информацией	78
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	84

ВВЕДЕНИЕ

Открытие на территории Российской Федерации представительств иностранными компаниями является формой прямых иностранных инвестиций в российскую экономику. ОЭСР рекомендует странам осуществлять налогообложение постоянных представительств, как если бы это были независимые самостоятельные предприятия. Действующее в Российской Федерации налоговое законодательство недостаточно регулирует эти вопросы налогообложения. Яркими примерами уклонения от налогов являются громкие российские судебные дела Блумберга, Маккенны, Орифлейм, а также зарубежные дела против Амазона, Гугл, ИКЕА, Старбакс и др. В мировой практике большое внимание уделено выработке мер противодействия схемам размывания и перемещения налоговой базы с использованием постоянных представительств, в частности, в рамках плана BEPS. У иностранных компаний есть возможность фактического осуществления бизнеса на территории другого государства без возникновения обязанности по уплате налога на доходы от такой деятельности. Не могло не сказаться на концепции постоянного представительства и стремительное развитие интернета, изменившее характер целых отраслей экономики и бизнеса в целом. Если изначально под постоянным представительством подразумевались традиционные магазины, офисы и иные физические точки присутствия иностранной компании, то сейчас подчас аналогичные функции выполняют сервера и веб-сайты.

Внедрении концепции «независимого предприятия» в законодательстве позволяет предотвращать искусственное избежание статуса постоянного представительства. Необходимые меры по нашему мнению, должны быть сосредоточены на препятствовании смещения налогооблагаемой базы через зависимую компанию, обособленное подразделение или иное учреждение юридического лица. Внесение препятствующих поправок в договоры об избежании двойного налогообложения окажут необходимое регулирование при трансграничных сделках. Необходимо создать препятствие к структурированию деятельности по отдельным операциям (использование п.4 ст.5) между отдельными структурами иностранной компании в одной стране. Указание на образование постоянного представительства при осуществлении электронной торговли в случае множественности поставок.

1 Обзор международного опыта в сфере регулирования налогообложения деятельности представительств и филиалов

1.1 Сравнительный анализ рекомендаций ОЭСР (план BEPS) и ООН в части налогообложения постоянных представительств, разработка по приоритетным направлениям предложений к изменению налогового законодательства Российской Федерации с учетом национальных интересов

Налогообложение постоянных представительств иностранных компаний вызывает множество вопросов.

В соответствии с законодательством о налогах и сборах такие представительства уплачивают НДС, налог на имущество и налог на прибыль.

В октябре 2016 года Комиссия ЕС возобновила обсуждение вопроса внедрения единых правил по корпоративному налогу (далее – СССТВ – Common Consolidated Corporate Tax Base), которые должны будут применяться на всей территории ЕС. СССТВ представляет собой свод правил, которыми могли бы пользоваться компании, осуществляющие деятельность в ЕС, для исчисления своей подлежащей налогообложению прибыли.

Транснациональные компании, использующие СССТВ, смогли бы подавать одну консолидированную налоговую декларацию по всему объему своей деятельности, осуществляемой в ЕС. Консолидированная прибыль группы, подлежащая налогообложению, распределялась бы по отдельным компаниям по формуле, которая должна быть согласована 27 государствами-членами ЕС (она может быть согласована, скорее всего, после «Брексита», хотя теоретически и Великобритания сможет имплементировать этот формат). Впоследствии каждое государство-член ЕС сможет облагать корпоративным налогом прибыль компаний по внутригосударственной налоговой ставке.

В марте 2011 года увидело свет официальное законодательное предложение, выдвинутое тогдашним комиссаром по налогам Альгирдасом Шемета [1].

Использование СССТВ позволит компаниям и группам компаний консолидировать прибыль и убытки в рамках всей территории ЕС, при этом речь идет о признании их трансграничной деятельности. Для определения налоговой базы компании в этом случае может использоваться единственная консолидированная

налоговая декларация, после чего все государства-члены ЕС, в которых компания осуществляет свою деятельность, получают право взимания налога с определенной части такой базы по соответствующей формуле, основанной на трех равновзвешенных факторах (активы, кадры и продажи). Указанные функции могут выполняться налоговыми органами государства-члена ЕС, в котором компания осуществляет свою основную деятельность.

В проекте Директивы закреплены процедурные правила перехода компаний на СССТВ, подача налоговых деклараций, гармонизации соответствующих форм и координация проверок. По каждой компании или группе компаний налоговая декларация будет подаваться в отношении всего объема деятельности, осуществляемой в рамках ЕС, через налоговые органы по месту государства-члена, в котором осуществляется основная деятельность, и аналогичным образом государство-член будет нести ответственность за координацию проведения соответствующих проверок и принятие дальнейших мер после получения налоговых деклараций.

В обновленном законодательном предложении по СССТВ (на 2016 год) предусмотрены два существенных изменения [2]. Во-первых, использование СССТВ станет обязательным условием для транснациональных компаний, поскольку, по мнению Еврокомиссии, крупные компании, которые на данный момент получают выгоду от расхождений в налоговых системах разных стран, вряд ли бы выразили желание перейти на предлагаемую систему. Во-вторых, первоначальное предложение должно быть разделено на более мелкие контролируемые стадии, что должно упростить процесс согласования.

1.2 Анализ и оценка применимости опыта стран ЕС в части плана действий ЕС по реформированию корпоративного налогообложения

Реформа, связанная с СССТВ, будет предусматривать внесение изменений в нормы о постоянных представительствах, в частности, в целях обеспечения того, чтобы компании, осуществляющие экономическую деятельность в одном государстве-члене ЕС, должны иметь в нем присутствие для целей налогообложения. Кроме того, речь идет об усовершенствовании норм о контролируемых иностранных компаниях. При

этом акцент делается на отсутствие связи между реформированием и налоговыми ставками; государства-члены ЕС сохраняют за собой право определять размер собственных ставок налога на корпоративный доход.

Важно отметить, что Еврокомиссия предлагает компенсировать убытки транснациональных компаний в ЕС. В рамках системы компенсирования трансграничных убытков материнская компания, находящаяся в одном государстве-члене ЕС, сможет получить временную налоговую скидку по убыткам своей дочерней компании, находящейся в другом государстве-члене ЕС. Использование подобной схемы благоприятно отразится на поддержке стартапов и расширении деятельности на едином рынке.

Согласно предлагаемым нормам, как только дочерняя компания станет прибыльной, государство-член ЕС, в котором была создана материнская компания, станет уплачивать налоги, которые не взимались на протяжении периода, когда деятельность являлась убыточной. Так, одно государство-член ЕС не будет нести длительное налоговое бремя по неприбыльным компаниям в другом государстве-члене ЕС.

Вместе с тем существуют и проблемы, связанные с внедрением СССТВ. Несмотря на указанные административные и финансовые преимущества внедрения СССТВ для компаний, осуществляющих деятельность в нескольких государствах-членах ЕС, рассматриваемое законодательное предложение не получило единогласного одобрения в Европе. Отдельные государства-члены ЕС (в частности, Ирландия и Великобритания) отрицательно отнеслись к идее использования единой базы по корпоративному налогу. По их мнению, подобная мера ослабит государственный суверенитет, производимое в результате использования системы перераспределение доходов от взимания корпоративного налога может негативно повлиять на экономический рост и трудовую занятость в определенных странах.

1.3 Анализ распространенных подходов к налогообложению представительств и филиалов в договорах об избежании двойного налогообложения у иностранных государств

Наибольшее количество судебных споров в отношении налоговых доначислений иностранным компаниям, связанных с их деятельностью через постоянное представительство в странах-членах ЕАЭС за последние несколько лет, выявлено в Российской Федерации. Следует отметить, что в отличие от других стран-членов ЕАЭС, в Российской Федерации в открытом доступе находятся все судебные решения, принимаемые на всех уровнях судебной системы.

Для проведения анализа была использована информационная база «Картотека арбитражных дел», размещенная в открытом доступе [8]. Дополнительно была использована информационно-правовая база «КонсультантПлюс» [9].

Деятельность дочерней компании была приравнена к деятельности иностранной материнской компании на территории России через постоянное представительство. А уплата роялти третьему лицу, конечным получателем которых являлась материнская компания, была признана недопустимым инструментом налоговой оптимизации.

Налоговый орган по результатам повторной выездной налоговой проверки за 2009-2010 годы доначислил дочерней компании НДС (восстановил принятый ранее к вычету НДС), а также уменьшил сумму убытков (не принял ранее учтенные расходы).

Суды трех инстанций, а также Верховный Суд Российской Федерации поддержали в рассматриваемом споре позицию налогового органа (Определение ВС РФ от 14.01.2016 № 305-КГ15-11546) [10].

Из материалов дела следует, что иностранная материнская компания (Люксембург) заключила договор коммерческой концессии с третьей иностранной компанией (Нидерланды), которая, в свою очередь, заключила договор коммерческой субконцессии с российской компанией (дочерней компанией).

Лицензионные платежи российская компания учитывала в расходах, а соответствующие суммы НДС принимала к вычету.

Налоговый орган пришел к выводу, что российская компания получили необоснованную налоговую выгоду по указанному сублицензионному договору.

По мнению судов, взаимозависимость российской компании и иностранной компании (Люксембург) на основе 100% владения оказала влияние на экономическое содержание деятельности российской компании и ее налоговые последствия. Исходя из фактической деятельности иностранных компаний на территории России по продаже товаров через своих работников был сделан вывод об образовании на территории

России постоянного представительства материнской компании (Люксембург) в соответствии с пунктом 2 статьи 306 НК РФ.

Такая квалификация деятельности иностранной материнской компании позволила сделать вывод о том, что выплата дочерней российской компанией лицензионных платежей в пользу материнской компании через компанию – посредника является недопустимым инструментом налоговой оптимизации. Использование указанной схемы позволило компаниям, входящих в единый холдинг, избежать исполнения налоговых обязанностей в отношении прибыли, полученной от деятельности на территории России.

В рассматриваемом налоговом споре судами была применена правовая концепция «необоснованной налоговой выгоды», сформулированная в пунктах 1, 7 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». А именно, объем прав и обязанностей налогоплательщика были определены судом исходя из подлинного экономического содержания операции (договора коммерческой субконцессии).

В качестве отсутствия экономической оправданности действий налогоплательщика было выдвинуто отсутствие разумной деловой цели в уплате лицензионных платежей с учетом их значительного размера при систематической убыточности российской компании. Также принято во внимание степень самостоятельного участия иностранных компаний холдинга по продаже товаров на территории России.

В свою очередь, налогоплательщик – дочерняя российская компания не смогла объяснить разумных экономических причин заключения договора коммерческой субконцессии, а также причин установления значительного размера лицензионных платежей.

Судами была отклонена возможность применения в данном споре положений пункта 2 статьи 7 СИДН между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург (либо аналогичных положений СИДН с Нидерландами). То есть, вопрос о применении положений о трансфертном ценообразовании не рассматривался. В основу выводов судов, включая выводы ВС РФ, легла национальная концепция «необоснованной налоговой выгоды».

По нашему мнению, несмотря на положения статьи 7 большинства СИДН о рыночной оценке результатов деятельности постоянного представительства для целей налогообложения в стране его образования, такой механизм не может быть реализован в Российской Федерации. Так как положения национального налогового законодательства о трансфертном ценообразовании и контроле не предусматривают его применение к «сделкам» (внутренним расчетам) между головным офисом (другими постоянными представительствами) и постоянным представительством, а также отсутствует законодательно установленный порядок переоценки финансовых результатов деятельности постоянного представительства на основе рыночных показателей от аналогичной деятельности в России. Исключение составляет пункт 3 статьи 307 НК РФ, который устанавливает только один частный случай такого определения. Учитывая данный факт, рассмотренный судебный спор, при определенных обстоятельствах, мог быть разрешен и в пользу налогоплательщика.

Внереализационные расходы представительства, сформированные вне связи с деятельностью представительства в интересах третьих лиц без получения вознаграждения, не подлежат учету в порядке, установленном пунктом 3 статьи 307 НК РФ

Налоговым органом по итогам налоговой проверки представительства иностранной компании доначислен налог на прибыль за 2008-2010 годы. Основанием для доначисления стало выявленное налоговым органом нарушение положений пункта 3 статьи 307 НК РФ при расчете представительством налоговой базы в связи с осуществлением подготовительной и вспомогательной деятельности в пользу третьих лиц без вознаграждения.

Налогоплательщик полностью был не согласен с предъявленными ему претензиями налогового органа.

Суды первой и второй инстанции полностью поддержали позицию налогоплательщика. Кассационная инстанция в части требований налогоплательщику отказала. ВАС РФ также полностью поддержал налогоплательщика в рассматриваемом споре (Постановление Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 № 13976/13) [10].

Из материалов дела следует, что представительство является аккредитованным в России представительством иностранной компании, что подтверждается соответствующими документами. В проверяемые налоговые периоды представительство осуществляло в России подготовительную и вспомогательную

деятельность в интересах головного офиса и третьих лиц без получения вознаграждения. А именно, представляло интересы иностранной компании в государственных и муниципальных органах, проводило переговоры с российскими и иностранными юридическими и физическими лицами, осуществляло регистрацию лекарственных препаратов, проводило мониторинг клинических исследований, маркетинговые и рекламные мероприятия.

Налоговый орган на основании статьи 246 НК РФ и пункта 3 статьи 307 НК РФ произвел условный расчет налоговой базы по налогу на прибыль, включив в ее состав внереализационные расходы представительства. Указанные внереализационные расходы состояли из отрицательной курсовой разницы, расходов на конвертацию и куплю-продажу валюты и комиссии банка.

По мнению судов, пункт 3 статьи 307 НК РФ регулирует особый порядок определения налоговой базы постоянного представительства, который предусматривает включение в нее исключительно расходов, осуществленных в интересах третьих лиц без получения вознаграждения. Внереализационные расходы не подлежат учету в порядке пункта 3 статьи 307 НК РФ, а отражаются в налоговых декларациях по налогу на прибыль в общеустановленном порядке.

Президиум ВАС РФ указал на то, что российское законодательство предусматривает специальный порядок исчисления налога на прибыль в отношении деятельности в интересах третьих лиц, не связанного с извлечением прибыли. В этом случае налогообложению подлежит «вмененная прибыль», которая не была получена, но могла быть, если бы представительство осуществляло свою подготовительную и вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц как самостоятельное предприятие на рыночных условиях. «Вмененная прибыль» признается равной 20% от расходов представительства, понесенных при осуществлении подготовительной и вспомогательной деятельности в интересах третьих лиц без взимания платы.

Судами первой, второй инстанций, а также ВАС РФ, не установлена прямая связь внереализационных расходов в виде курсовой разницы и банковских расходов с подготовительной и вспомогательной деятельностью в России в интересах третьих лиц.

Президиум ВАС РФ принимая решение в пользу налогоплательщика указал, что внереализационные расходы представительства в связи с изменением курса рубля, необходимости в конвертации валюты и оплаты банковских расходов, возникли вне связи с деятельностью представительства в интересах третьих лиц без получения

вознаграждения. А, следовательно, такие расходы не подлежат учету в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 307 НК РФ, и не влекут за собой доначисление налога на прибыль.

Анализ данного дела позволяет сделать вывод о том, что суды, включая ВАС РФ, в данном деле даже при наличии факта деятельности постоянного представительства иностранной компании в России в интересах третьих лиц без взимания платы (без отражения прибыли полученной от деятельности на территории России) не смогли применить пункт 2 статьи 7 СИДН, так как формально не смогли определить понесенные для такой деятельности расходы, чтобы применить метод, установленный пунктом 3 статьи 307 НК РФ. Иных методов определения прибыли постоянного представительства НК РФ не содержит.

Более позднее решение по сходным правоотношениям было вынесено судами с учетом выделения расходов от курсовых разниц, продажи валюты и расходов на банковские услуги, в остальной части расходы были включены в расчет налоговой базы согласно пункту 3 статьи 307 НК РФ (Определение ВС РФ от 28.05.2015 № 305-КГ15-4783) [11].

Таким образом, при отсутствии прямых норм НК РФ данный правовой пробел заполнен правоприменительной практикой, согласно которой расходы по курсовым разницам, от конвертации валюты и банковские расходы не учитываются при расчете налоговой базы в соответствии со статьей 3 статьи 307 НК РФ.

При осуществлении вспомогательной и подготовительной деятельности на территории России у иностранной компании не возникает постоянного представительства, а, следовательно, отсутствует обязанность определения налоговой базы и исчисления налога на прибыль.

Иностранная компания предоставила в российский налоговый орган уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2012 год. В указанной декларации иностранная компания уточнила размер внереализационных доходов и расходов, а также возникший в результате этого убыток.

По итогам камеральной налоговой проверки налоговый орган отказал в принятии суммы убытка для целей налогообложения.

Суды трех инстанций, а также ВС РФ, поддержали позицию налогового органа в рассматриваемом споре (Определение ВС РФ от 23.04.2015 № 305-КГ14-7775) [12].

Суды в своих решениях основывались на положения пункта 2 статьи 247 НК РФ и пункта 2 статьи 309 НК РФ, в соответствии с которыми налоговая база по налогу на прибыль иностранными компаниями определяется исходя из полученной прибыли от деятельности через постоянное представительство на территории Российской Федерации, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера. Суды установили, что деятельность, которую осуществляла иностранная компания, заключалась в подготовительных действиях для приобретения на в России недвижимого имущества. Такая деятельность, по мнению судов, не приводит к образованию постоянного представительства на территории Российской Федерации, а, следовательно, у иностранной компании отсутствовали правовые основания для определения налоговой базы по налогу на прибыль, в том числе, для учета убытка.

Рассмотренное дело выявляет еще одну неурегулированную проблему, связанную с осуществлением иностранными компаниями подготовительной деятельности, расходы на которую целесообразнее и экономически более обоснованно можно было бы отнести к прибыли, которая в последующем будет получена после завершения подготовительной деятельности и с началом регулярной предпринимательской деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства.

Для применения нормы пункта 3 статьи 307 НК РФ существенным является доказательство факта в чьих интересах осуществляется деятельность подготовительного и вспомогательного характера

Налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка немецкой компании за 2008 – 2010 годы и сделаны доначисления налога на прибыль.

Основанием для начисления явилась деятельность московского представительства немецкой компании на территории РФ подготовительного и вспомогательного характера в пользу третьего лица – российской компании дистрибьютора товаров немецкой компании, а также рекламная, маркетинговая и иная деятельность в интересах названного третьего лица. Основываясь на норме пункта 3 статьи 307 НК РФ налоговый орган определил налоговую базу в размере 20 процентов от суммы расходов московского представительства и доначислил налог на прибыль.

Налогоплательщик настаивал на том, что деятельность производилась в интересах самого налогоплательщика. Согласно пункту 4 статьи 306 НК РФ факт

осуществления немецкой компанией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных пунктом 2 статьи 306 НК РФ, не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства для целей исчисления налога на прибыль.

Таким образом предметом спора являлось то, в чьих интересах производилась деятельность вспомогательного характера и как следствие подлежит ли применению пункт 3 статьи 307 НК РФ.

Суды трех инстанций поддержали сторону налогоплательщика, подтвердив, что деятельность московского представительства осуществлялась в интересах головной организации, а не третьего лица - дистрибьютора.

По мнению судов, головной офис заинтересован в организации на территории России деятельности по распространению информации о реализуемых головным офисом в пользу дистрибьюторов товаров, а также в получении информации о потребностях рынка лекарственных средств на территории России. Именно с этой целью было создано московское представительство.

Суды сделали вывод, что немецкая компания не теряет коммерческого интереса к поставляемым в Россию товарам и после заключения договоров поставки, направляя дополнительные усилия на увеличение объема продаж, организуя на территории России маркетинговые и рекламные кампании, способствующие тому, что на территории России в максимальном объеме реализовывались именно поставленные ей товары, а объем товаров, приобретаемых дистрибьюторами, увеличивался.

Также московское представительство немецкой компании осуществляло регистрацию продукции реализуемой головным офисом на территории Российской Федерации, обязательность которой предусмотрена п.1 ст.13 Федерального закона от 12.04.2010 № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств». Указанная деятельность также была признана судами вспомогательной.

В данном деле судами было дано толкование термина «вспомогательная деятельность» - это «деятельность, которая обеспечивает процесс ведения основной предпринимательской деятельности компании. Она осуществляется одновременно с основной деятельностью, при этом к основной деятельности не относится» (Постановление ФАС Московского округа от 17.12.2013 № Ф05-13101/2013 по делу № А40-157543/12) [13].

Кроме того, судами применен открытый перечень видов подготовительной и вспомогательной деятельности, который содержит пункт 4 статьи 306 НК РФ. Согласно подпункту 4 пункта 4 статьи 306 НК РФ к такой деятельности относятся, содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации.

В отношении налогообложения немецкой компании на территории России судами применены положения СИДН. А именно, подпункты «d» и «e» пункта 4 статьи 5 СИДН от 29.05.1996 между Российской Федерацией и Федеративной республикой Германия, согласно которым использование постоянного места предпринимательской деятельности исключительно для целей закупки для предприятия изделий или товаров или сбора информации для него, а также использование постоянного места предпринимательской деятельности исключительно для целей осуществления для предприятия любых других видов деятельности подготовительного или вспомогательного характера не рассматриваются как осуществляемые через постоянное представительство.

Определением ВАС РФ от 28.04.2014 № ВАС-4237/14 налоговому органу было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора.

Таким образом, суд высшей инстанции также пришел к выводу, что представительство вело деятельность в интересах головного офиса, а не третьих лиц, и, следовательно, положения пункта 3 статьи 307 НК РФ в данном деле применению не подлежат.

Следует отметить, что существует неопределенность в критериях определения в чьих интересах осуществляется подготовительная и (или) вспомогательная деятельность иностранной компанией на территории Российской Федерации. Так, в разные периоды суды квалифицировали, например, рекламные компании, проводимые иностранной компанией на территории Российской Федерации, как в интересах головного офиса (самой компании), так и в интересах российских дистрибьюторов. Соответственно, в первом случае, суды принимали решение о неприменении пункта 3 статьи 307 НК РФ, а во втором случае, признавали факт образования постоянного представительства и доначисляли налоговую базу в размере понесенных расходов согласно пункту 3 статьи 307 НК РФ.

1.3. Анализ распространенных подходов к налогообложению представительств и филиалов в договорах об избежании двойного налогообложения у иностранных государств

У Российской Федерации действует обширная сеть двусторонних соглашений (конвенций / договоров) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Double Tax Agreements, DTA). На данный момент действует около 80 документов. К каждому из действующих Соглашений подписан Протокол, являющийся неотъемлемой частью каждого из них и разъясняющий действия принципов и определений. Многие из них в значительной степени основаны на Модельной налоговой конвенции (Model tax convention on income and on capital) Организации экономического сотрудничества и развития (далее - МНК ОЭСР) [15]. Таким образом, опираясь на Комментарии к МНК ОЭСР, большинство Соглашений об избежании двойного налогообложения (далее - СИДН) и Соглашений об обмене налоговой информацией (далее - СОНИ) включают в себя положения об определении статуса постоянного представительства и налогообложении доходов постоянных представительств и филиалов.

Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 была утверждена форма Типового соглашения между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество. Его предназначение - создание основы для переговоров России с иностранными государствами о заключении межгосударственных соглашений. В Типовом соглашении предусмотрены следующие определения понятий «резидент», «постоянное представительство» и выделены критерии получения статуса постоянного представительства: под резидентом понимается любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого Договаривающегося Государства подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера, а также это Договаривающееся Государство и его любое политическое подразделение или местный орган власти; под постоянным представительством - фиксированное место деятельности, через которое предприятие

Договаривающегося Государства полностью или частично регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве. Термин "постоянное представительство", в частности, включает место управления; отделение; контору; фабрику; мастерскую; шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов, а также строительную площадку, строительный, сборочный или монтажный объект, но только в том случае, если такие площадка или объект существуют не менее 12 месяцев. В случае если лицо является резидентом обоих договаривающихся государств, Типовым соглашением предусмотрена схема определения статуса резидента. Если предприятие одного Договаривающегося Государства оказывает услуги в другом Договаривающемся Государстве:

а) через физическое лицо, которое находится в этом другом Договаривающемся Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом 12-месячном периоде, и в течение этого периода или периодов более чем 50 процентов валового дохода от активной предпринимательской деятельности предприятия приходится на услуги, оказанные в этом другом Договаривающемся Государстве через это физическое лицо, или

б) в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом 12-месячном периоде, и эти услуги оказываются в рамках одного проекта или связанных проектов одним или несколькими физическими лицами, которые присутствуют и оказывают такие услуги в этом другом государстве, - то такая деятельность, осуществляемая в этом другом Договаривающемся Государстве по оказанию услуг, считается приводящей к образованию постоянного представительства предприятия в этом другом Договаривающемся Государстве

Под прибылью постоянного представительства Типовое соглашение понимает доход организации, полученный на территории одного из договаривающихся государств через её постоянное представительство на территории второго государства. Для исчисления прибыли каждый год, согласно типовому соглашению, используется один и тот же метод. Для целей налогообложения прибыли, типовое соглашение не относит доход к прибыли постоянного представительства только на основании закупки этим постоянным представительством товаров или изделий для предприятия. Также, при определении прибыли постоянного представительства разрешаются вычеты

расходов, понесенных для целей постоянного представительства, включая понесенные таким образом управленческие и общеадминистративные расходы.

Термин «дивиденды» в рамках типового соглашения понимаются как доход от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, дающих право на участие в прибыли, а также доходы от других корпоративных прав, которые подлежат такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с законодательством того Договаривающегося Государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль, а также доходы (в том числе в форме процентов), на которые распространяется режим налогообложения доходов от акций в соответствии с налоговым законодательством, касающимся "недостаточной капитализации", того Договаривающегося Государства, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, а также включает любые доходы от участия в паевых инвестиционных фондах. Ограничения ставки налогообложения не будут применяться к дивидендам, возникающим в Договаривающемся Государстве и выплачиваемым постоянно представителю предприятия другого Договаривающегося Государства, расположенного в третьем государстве.

В случае возникновения у постоянного представительства обязанности выплачивать доходы от авторских прав и лицензий, Типовым соглашением предусмотрено правило, что расходы по выплате этих доходов от авторских прав и лицензий несет такое постоянное представительство, то считается, что такие доходы от авторских прав и лицензий возникают в Договаривающемся Государстве, в котором находится постоянное представительство.

В отношении доходов от отчуждения движимого имущества, составляющего часть имущества постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве, Типовым соглашением предусмотрено, что такие доходы от отчуждения этого постоянного представительства (отдельно или вместе со всем предприятием), могут облагаться налогом в этом другом Договаривающемся Государстве.

МНК ОЭСР носит рекомендательный характер как для стран-участниц ОЭСР, так и для присоединившихся ассоциированных государств. Однако, именно МНК ОЭСР является наиболее влиятельным образцовым соглашением, а Комментарии к МНК - распространенным руководством к толкованию и применению соглашений,

оказывают помощь государствам в процессе включения положений МНК ОЭСР в текст двусторонних соглашений, в том числе в странах, которые не являются членами Организации.

В действующих СИДН определен перечень налогов, на которые они распространяются. Применительно к России это: налог на прибыль, подоходный налог, налог на имущество предприятий и физических лиц. Однако, такой перечень зафиксирован далеко не во всех договорах. К примеру, Договор между Россией и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и Соглашение между правительствами России и Финляндии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы применяются лишь в отношении налога на прибыль и подоходного налога.

2 Анализ возможности и необходимости применения для целей российской налоговой системы концепции «независимого предприятия» для целей налогообложения представительств и филиалов иностранных организаций

2.1 Анализ действующих механизмов фискального контроля в части регулирования деятельности иностранных компаний на территории Российской Федерации через представительство или филиал

Согласно национальным законодательствам стран ЕАЭС обособленными подразделениями юридического лица являются филиалы и представительства. Иностранные компании, осуществляющие деятельность на территории стран ЕАЭС через обособленные подразделения, являются плательщиками налогов, установленных национальным законодательством стран ЕАЭС.

В Российской Федерации такие иностранные компании являются плательщиками налога на прибыль по ставке 20%¹.

Иностранные компании несут налоговую обязанность только в отношении деятельности, осуществляемой в Республике Беларусь, доходов от источников в

¹ Статья 284 НК РФ;

Республике Беларусь и имущества, расположенного на территории Республики Беларусь² и уплачивают налог на прибыль по ставке 18%³.

В Республике Казахстан нерезиденты уплачивают налоги с доходов от источников в Республике Казахстан. Нерезиденты, осуществляющие предпринимательскую деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, уплачивают в Республике Казахстан также налоги с доходов от источников за пределами Республики Казахстан, связанных с деятельностью постоянного учреждения⁴. Ставка корпоративного подоходного налога - 20%⁵.

В Кыргызской Республике иностранные компании, осуществляющие деятельность через постоянное учреждение, уплачивают налог на прибыль по ставке 10%⁶.

В Республике Армения налогоплательщиками налога на прибыль являются юридические лица и лица, не имеющие статуса юридического лица. Налоговая ставка составляет 15% с прибыли до 7 млн. драмов и 1,05 млн. драмов; 25% с суммы, превышающей 7 млн. драмов облагаемой прибыли⁷.

Выделение обособленных структурных подразделений в налоговом праве характерно как для Российской Федерации, так и для других государств - членов Евразийского экономического союза (ЕАЭС) - Республики Беларусь, Республики Казахстан, Республики Армения и Кыргызской Республики. Законодательное регулирование данных стран в рассматриваемой сфере имеет много общих черт и ряд специфических различий.

Дефиниция обособленного подразделения (родового понятия филиалов и представительств) согласно гражданскому законодательству стран-членов ЕАЭС

Обособленными подразделениями юридического лица согласно гражданскому законодательству всех государств-членов ЕАЭС (Армении, Беларуси, России, Казахстана, Кыргызстана) выступают филиал и представительство. Они наделяются

² пп.2.1 п.2 ст.13, п.3 ст.14

³ ст.142 НК РБ;

⁴ ст.188 Кодекса Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)

⁵ ст.147 НК РК;

⁶ ст.213 НК КР;

⁷ ст.61 Закона Республики Армения «О налоге на прибыль» (принят 30.09.1997)

имуществом юридическим лицом, которым созданы, и действуют на основании утвержденных им положений (п.1 ст.55 ГК РФ, ст.51 ГК РБ, ст.43 ГК РК, ст.90 ГК КР, ст.61 ГК РА). Ни филиал, ни представительство не имеют статуса юридического лица.

Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту (п.1 ст.55 ГК РФ, п.1 ст.51 ГК РБ, п.2 ст.43 ГК РК, п.1 ст.90 ГК КР, п.3 ст.61 ГК РА).

Филиал - это обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (п.2 ст.55 ГК РФ, п.2 ст.51 ГК РБ, п.1 ст.43 ГК РК, п.2 ст.90 ГК КР, п.2 ст.61 ГК РА).

Гражданский кодекс Республики Казахстан дополнительно выделяет «иное обособленное подразделение», под которым понимается территориально обособленное подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (созданы на срок более одного месяца), выполняющее часть функций юридического лица (государственного учреждения) и создаваемое в случаях, прямо предусмотренных законами (п.4 ст.43 ГК РК). Можно предположить, что в Республике Казахстан должен быть предусмотрен открытый перечень видов структурных подразделений.

Таким образом, понятие «обособленное структурное подразделение» является родовым по отношению к таким понятиям, как филиал, представительство.

Раскрытие содержание понятия «обособленные подразделения» согласно налоговому законодательству стран-членов ЕАЭС

В Российской Федерации, Республике Казахстан и Кыргызской Республике понятие обособленного подразделения закреплено не только в Гражданском, но и в Налоговом кодексе.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет обособленное подразделение организации как любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (п.2 ст.11 НК РФ). Нельзя не заметить сходства с определением «иного обособленного подразделения», упомянутым выше.

В свою очередь, Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее - НК РК) раскрывает понятие обособленного подразделения весьма кратко, путем перечисления его видов: под структурным подразделением юридического лица понимается филиал и представительство (пп.19 п.1 ст.12 НК РК).

В Налоговом кодексе Кыргызской Республики обособленные подразделения как субъекты налоговых правоотношений включены в агрегированное понятие «субъект». «Субъект» - это индивидуальный предприниматель, физическое лицо, организация, постоянное учреждение, обособленное подразделение, осуществляющие экономическую деятельность независимо от вида деятельности, организационно-правовой формы, формы собственности и подчиненности и (или) имеющие объекты налогообложения (пп.6 п.2 ст.4 НК КР). Обособленное подразделение в Кыргызской Республике признается таковым, если оно в совокупности отвечает следующим условиям:

- 1) осуществляет экономическую деятельность;
- 2) имеет имущественную и территориальную обособленность от главного места управления;
- 3) имеет в штате персонал, который связан с организацией отношениями, регулируемые Трудовым кодексом Кыргызской Республики (п.2 ст.22 НК КР).

В Российской Федерации, Республике Беларусь, Республике Казахстан, Кыргызской Республике организация, которая создает обособленное подразделение, подлежит постановке на учет в налоговом органе по месту создания данного обособленного подразделения (абз.2 п.1 ст.83 НК РФ, п.7 ст.66 НК РБ, пп.1 п.3 ст.560 и пп.2 п.2 ст.561 НК РК, п.1 ст.95, ст.98 НК КР, п.п.6, 7 ст.26 Закона РА «О государственной регистрации юридических лиц, государственном учете выделенных подразделений, учреждений юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», п.6 ст.7 Закона РА «О постановке на налоговый учет и снятии с налогового учета организаций и физических лиц».

В отношении самостоятельности обособленных подразделений при исполнении роли налогоплательщика единообразный подход в законодательстве государств-членов ЕАЭС отсутствует.

В Российской Федерации и Кыргызской Республике филиалы и иные обособленные подразделения самостоятельными налогоплательщиками не являются,

они только исполняют обязанности юридического лица по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения (ст.19 НК РФ, пп.5 п.1 ст.39, ст.ст.41, 46 НК КР).

В Кыргызской Республике никаких специфических особенностей в отношении исчисления и уплаты налогов при наличии обособленных подразделений не обнаружено. В то же время в Российской Федерации, например, налог на прибыль по месту нахождения обособленных подразделений уплачивается только в части, подлежащей зачислению в региональный бюджет, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения (п.2 ст.288 НК РФ).

Распределение прибыли может не производиться, если на территории одного субъекта действуют несколько обособленных подразделений. В этом случае уплата налога всех обособленных подразделений на соответствующей территории может осуществляться через выбранное организацией-налогоплательщиком обособленное подразделение (абз.2 п.2 ст.288 НК РФ).

Налог на имущество уплачивается организацией, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, находящегося на отдельном балансе каждого из них (ст.384 НК РФ). Если обособленное подразделение организации не выделено на отдельный баланс, налог уплачивается по месту нахождения организации либо другого обособленного подразделения, на балансе которого имущество учтено.

Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь имущество представительства и филиала юридического лица учитывается отдельно на балансе создавшего их юридического лица (отдельно в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения) (п.3 ст.51 ГК РБ). Однако ст.13 НК РБ предполагает возможность наличия отдельного баланса. Согласно п.3 ст.13 НК РБ филиалы, представительства и иные обособленные подразделения юридических лиц Республики Беларусь, имеющие отдельный баланс и свой банковский счет с правом распоряжаться денежными средствами на нем, исчисляют суммы налогов, сборов (пошлин) и исполняют налоговые обязательства юридических лиц, если иное не установлено НК РБ либо Президентом Республики Беларусь.

Таким образом, в Республике Беларусь, как в Российской Федерации и Кыргызской Республике, обособленное подразделение самостоятельным

налогоплательщиком не является, а в некоторых случаях оно не может выступать даже «посредником» между организацией и бюджетом. Так, филиалы, представительства и иные обособленные подразделения организаций-плательщиков налога на игорный бизнес не вправе исчислять суммы налога на игорный бизнес и исполнять налоговые обязательства этих организаций по налогу на игорный бизнес (ст.306 НК РБ). Филиалы, представительства и иные обособленные подразделения организаций-плательщиков единого налога на вмененный доход не вправе исчислять суммы налогов, сборов (пошлин) и исполнять налоговые обязательства этих организаций (ст.325.1 НК РБ).

В Республике Казахстан обособленное подразделение юридического лица признается плательщиком налогов и других обязательных платежей в бюджет (пп.35 п.1 ст.12 НК РК). Обособленное подразделение может являться самостоятельным налогоплательщиком, если юридическое лицо признает его таковым, но сделать это может только в отношении налога на транспортные средства, земельного налога и налога на имущество организаций (п.1 ст.365, п.2 ст.373, п.2 ст.394 НК РК). В общем случае юридическое лицо рассчитывает налоги самостоятельно и уплачивает их через свои обособленные подразделения (ст.ст.294, 362 НК РК).

Налоговая обязанность в Республике Армения не зависит от наличия статуса юридического лица: и юридические лица, и предприятия, не имеющие статуса юридического лица, обязаны платить налоги, если налоговым законодательством не предусмотрено иное (ст.5 Закона РА «О налогах») [14]. Исходя из норм действующих законов достаточно сложно дать однозначный ответ по вопросу самостоятельности обособленных подразделений.

В Российской Федерации и в Республике Казахстан имеются ограничения, связанные с наличием у налогоплательщика обособленных подразделений. В Российской Федерации организации, имеющие филиалы, не вправе применять один из специальных налоговых режимов - упрощенную систему налогообложения (пп.1 п.3 ст.346.12 НК РФ).

Юридические лица Республики Казахстан, имеющие филиалы и представительства, равно как и сами филиалы и представительства, а также налогоплательщики, имеющие иные обособленные структурные подразделения, не вправе пользоваться специальными режимами для субъектов малого бизнеса (пп.1 - 3 п.3 ст.428 НК РК). К таким режимам относятся специальный налоговый режим на

основе патента, специальный налоговый режим на основе упрощенной налоговой декларации (пп.1 п.1 ст.426 НК РК).

Правовое положение постоянных представительств – нерезидентов в государствах-членах ЕАЭС

Российское законодательство о налогах и сборах признает субъектами налогового права иностранные структуры без образования юридического лица (ст.19 НК РФ). Налоговое законодательство других государств-членов ЕАЭС также регулирует налоговые отношения в данной сфере.

В Российской Федерации и Республике Беларусь применяется понятие «постоянное представительство иностранной организации». Однако в правовом регулировании двух государств имеются свои особенности. Вместе с тем следует отличать представительство как обособленное подразделение и постоянное представительство - понятие, существующее в рамках налогового законодательства для целей налогообложения.

Гражданское законодательство Республики Беларусь содержит понятие «представительство иностранной организации». Согласно п.1 ст.51.1 ГК РБ представительством иностранной организации является ее обособленное подразделение, расположенное на территории Республики Беларусь, осуществляющее защиту и представительство интересов иностранной организации и иные не противоречащие законодательству функции.

Иностранные организации могут осуществлять деятельность на территории Республики Беларусь через свое представительство только на основании разрешения на его открытие (п.2 ст.51.1 ГК РБ), которое выдается Министерством иностранных дел. Исходя из соответствующих норм ст.51.1 ГК РБ можно сделать вывод о том, что в Республике Беларусь иностранные организации вправе открывать только обособленные структурные подразделения в форме представительств, создание филиалов не предусмотрено.

В отличие от Республики Беларусь иностранные структурные подразделения в гражданском законодательстве Российской Федерации не выделяются. Особенностью российского законодательства является разделение понятий «юридическое лицо» (установлено Гражданским кодексом Российской Федерации) и «организация» (которое содержит Налоговый кодекс Российской Федерации). Такая дифференциация присуща также законодательству Кыргызской Республики (ст.83 ГК КР, ст.22 НК КР).

В последнее как раз и включаются филиалы, представительства и иные корпоративные образования иностранных лиц (п.2 ст.11 НК РФ). Следует сказать, что и филиал, и представительство иностранной организации подлежат аккредитации в Федеральной налоговой службе.

Соответствующие различия в законодательном регулировании иностранных обособленных подразделений отразились на определении понятия «постоянное представительство» в обоих государствах.

В соответствии с п.2 ст.306 НК РФ под постоянным представительством иностранной организации понимается филиал, представительство, бюро, отделение, агентство, контора, любое другое обособленное подразделение либо другое место деятельности такой организации, посредством которого компания регулярно осуществляет коммерческую, предпринимательскую деятельность на территории РФ.

Согласно п.1 ст.139 НК РБ постоянным представительством иностранной организации, расположенным на территории Республики Беларусь, признаются:

- постоянное место деятельности, посредством которого иностранная организация частично или полностью осуществляет предпринимательскую и иную деятельность на территории РБ;
- физическое лицо, организация, осуществляющие деятельность от имени иностранной организации и (или) в ее интересах, имеющие и использующие полномочия иностранной организации на заключение договоров или согласование их существенных условий.

В законодательстве Кыргызской Республики, Республики Армения и Республики Казахстан термин «постоянное представительство» не используется, но в каждой из указанных стран существует его аналог.

В Законе Республики Армения «О налоге на прибыль» используется понятие «подразделение», которое обозначает обособленное подразделение нерезидента, получившее государственную регистрацию в Республике Армения (п.1 ст.54 Закона РА «О налоге на прибыль» [14]). В ином случае, когда нерезидент не имеет обособленного подразделения, он является субъектом, получающим доход от источников в Республике Армения. Иностранные организации могут создавать на территории Республики Армения представительства, филиалы и отделения (ст.4 Закона РА «Об иностранных инвестициях»).

В Республике Казахстан выделяют юридических лиц-резидентов, осуществляющих деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, и юридических лиц-нерезидентов, осуществляющих деятельность без образования постоянного учреждения. Определение термина «постоянное учреждение» раскрывается через установленные ст.191 НК РК места деятельности: постоянным учреждением нерезидента в Республике Казахстан признается одно из установленных НК РК мест деятельности в Республике Казахстан, через которое нерезидент осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Республики Казахстан, независимо от сроков (п.1 ст.191 НК РК).

Законом Республики Казахстан «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» установлено, что иностранные организации могут создавать на территории Республики Казахстан филиалы и представительства (ст.6-2 Закона Республики Казахстан «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств»).

В Кыргызской Республике, как и в Республике Казахстан, используется термин «постоянное учреждение». Раскрытое выше понятие Налогового кодекса Кыргызской Республики «субъект» включает в себя постоянное учреждение (пп.6 п.2 ст.4 НК КР). Однако оно имеет и отдельную дефиницию.

Согласно п.1 ст.25 НК КР постоянное учреждение означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется экономическая деятельность иностранной организации или физического лица-нерезидента. Данное понятие включает в том числе место управления, фабрику, отделение, контору, земельный участок и так далее (п.2 ст.25 НК КР). Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Кыргызской Республике, которая приводит или не приводит к образованию постоянного учреждения, подлежат регистрации в налоговых органах по месту нахождения обособленного подразделения и месту осуществления деятельности соответственно (п.4, 5 ст.96, пп.1 п.1 ст.98 НК КР).

Иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории государств-членов ЕАЭС через обособленные подразделения, являются плательщиками налогов, установленных законодательством данных государств.

В Российской Федерации соответствующие иностранные организации выступают налогоплательщиками с учетом некоторых особенностей. Налоговые

декларации иностранная организация подает в налоговый орган через постоянное представительство по месту его нахождения. При наличии нескольких подразделений на территории Российской Федерации, например, НДС можно уплачивать через одно из выбранных подразделений (п.7 ст.174 НК РФ).

В то же время при наличии у иностранной организации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства на территории Российской Федерации, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению (п.4 ст.307 НК РФ). Специфичным может быть и объект налогообложения: например, по налогу на прибыль объектом налогообложения могут быть как доходы, уменьшенные на величину расходов (для организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство), так и просто доходы (для организаций, не имеющих постоянного представительства) (п.1 ст.307 НК РФ). При этом ставка налога на прибыль как для российских, так и для иностранных компаний по общему правилу составляет 20% (ст.284 НК РФ).

Иностранные организации являются плательщиками налогов и сборов Республики Беларусь и несут налоговую обязанность только в отношении деятельности, осуществляемой в Республике Беларусь, доходов от источников в Республике Беларусь и имущества, расположенного на территории Республики Беларусь (пп.2.1 п.2 ст.13, п.3 ст.14 НК РБ). Наличие постоянного представительства на территории Республики Беларусь влияет на характер налоговых обязательств. Например, если иностранная организация осуществляет свою деятельность через обособленное подразделение, образующее постоянное представительство, она уплачивает налог на прибыль на общих основаниях по стандартной налоговой ставке 18% (в отношении ряда специфических доходов применяются иные ставки) (ст.ст.126, 142, 149 НК РБ). В противном случае иностранная организация признается плательщиком налога на доходы иностранных организаций, налоговая ставка по которому существенно ниже - 5% (ст.149 НК РБ).

В Республике Казахстан нерезиденты уплачивают налоги с доходов от источников в Республике Казахстан в соответствии с положениями НК РК (п.2 ст.188 НК РК), а также иные налоги и другие обязательные платежи, установленные НК РК, при возникновении соответствующих обязательств (п.3 ст.188 НК РК). Нерезиденты, осуществляющие предпринимательскую деятельность в Республике Казахстан через

постоянное учреждение, уплачивают в Республике Казахстан также налоги с доходов от источников за пределами Республики Казахстан, связанных с деятельностью постоянного учреждения (п.2 ст.188 НК РК).

Юридические лица - нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы от источников в Республике Казахстан, являются плательщиками корпоративного налога (п.1 ст.81 НК РК). Доход юридического лица - нерезидента, осуществляющего свою деятельность без образования постоянного учреждения, облагается у источника выплаты без осуществления изъятий из налогооблагаемой базы (п.1 ст.193 НК РК). При этом обязанность и ответственность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет корпоративного подоходного налога у источника выплаты возлагаются на лиц, выплачивающих доход (налоговые агенты):

- 1) индивидуального предпринимателя;
- 2) юридическое лицо - нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство в случае, если они не образуют постоянного учреждения;
- 3) юридическое лицо, в том числе нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение (п.3 ст.193 НК РК).

При осуществлении деятельности через постоянное учреждение юридические лица - нерезиденты вправе уменьшать налогооблагаемую базу по корпоративному налогу на сумму расходов с некоторыми ограничениями (п.п.3 - 6 ст.198 НК РК). Кроме того, ставка корпоративного налога у данных субъектов составляет 15% (ст.199 НК РК), в то время как у юридических лиц - нерезидентов, осуществляющих деятельность без образования постоянного учреждения, в общем случае - 20% (ст.194 НК РК).

В Кыргызской Республике участниками налоговых правоотношений выступают субъекты, признаваемые налогоплательщиками или представителями в соответствии с налоговым законодательством (ст.17 НК КР). В свою очередь, налогоплательщиком является субъект, на которого возлагается обязанность уплачивать налог при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством Кыргызской Республики (ст.41 НК КР). Соответственно, иностранные организации, имеющие на территории Кыргызской Республики постоянное учреждение, являются плательщиками налога на прибыль (пп.2 п.1 ст.184

НК КР). Налоговой базой выступает разница между совокупным годовым доходом налогоплательщика и расходами, подлежащими вычету (п.2 ст.186 НК КР).

Иностранные организации, не имеющие постоянного учреждения на территории Кыргызской Республики, плательщиками налога на прибыль не являются. Данным статусом обладают налоговые агенты, выплачивающие доход (пп.4 п.1 ст.184 НК КР). Объектом налогообложения в таком случае выступает доход без осуществления вычетов (п.3 ст.186 НК КР). В отношении вышеуказанных субъектов дифференциация налоговых ставок отсутствует: по общему правилу налогообложение осуществляется по ставке 10% (ст.213, 223 НК КР).

В Республике Армения, как отмечалось выше, налогоплательщиками являются юридические лица и лица, не имеющие статуса юридического лица. Иностранные организации не являются исключением. Они, осуществляя деятельность в Республике Армения, являются, например, плательщиками налога на прибыль.

У организаций, имеющих обособленное подразделение на территории Республики Армения, облагается доход, уменьшенный на величину расхода, а налоговая ставка в общем случае не отличается от ставки, которая применяется по отношению к резидентам (ст.61, 33, 56 Закона РА «О налоге на прибыль»).

Кроме того, исчисление налога на прибыль соответствующего налогоплательщика производится органом налоговой инспекции на основе декларации о годовых доходах, представленной нерезидентом (ст.61 Закона РА «О налоге на прибыль»). За нерезидентов, получающих доход от источников в Республике Армения, налог удерживают налоговые агенты с общей суммы выплачиваемого дохода (ст.64 Закона РА «О налоге на прибыль»). Следует отметить, что для таких налогоплательщиков установлена пропорциональная ставка налога в размере 5% и 15% в зависимости от вида дохода (ст.57 Закона РА «О налоге на прибыль»).

По общему правилу, а также в отношении нерезидентов, имеющих обособленное подразделение, действует прогрессивная налоговая ставка в размере 15% с прибыли до 7 млн. драмов и 1,05 млн. драмов плюс 25% с суммы, превышающей 7 млн. драмов облагаемой прибыли (ст.33, п.1 ст.61 Закона РА «О налоге на прибыль»).

Таким образом, несмотря на исторически единый базис законодательного регулирования отношений в налоговой и гражданско-правовой сферах, в каждой стране есть свои особенности. Тем не менее они не мешают пониманию общего правового регулирования. В каждой из рассмотренных стран выделяются обособленные

подразделения как отдельные организационные образования, которые могут выступать самостоятельными налогоплательщиками либо остаются в тени головной организации. В каждой из стран выделяется такая категория, как «постоянное представительство» или его аналог в целях урегулирования налоговых отношений, одной из сторон которых является иностранный элемент.

2.2 Анализ необходимости пересмотра действующих международных соглашений об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и зарубежными странами в части определения доходов представительств и филиалов

Договоры, заключаемые для ускорения, упрощения и унификации процесса обмена информацией типовые, повторяющиеся, вне зависимости от подписывающих стран, не только структуру, но и дословные особенности процесса такого обмена.

Однако некоторые страны вышли за рамки стандартного текста, что позволяет сделать выводы о приоритетах той или иной группы стран при заключении такого типа договоров.

Так, если рассматривать договоры экономически развитых стран, для которых обмен информацией в сфере налогообложения – одна из приоритетных задач международного сотрудничества, то получается следующая картина:

Под информацией, подлежащей обмену, страны-участницы рассматривают любые факты, постановления, акты или записи в любой форме. В договоре между США и Нидерландами (Аруба) от 21.11.2003 года, есть уточнение к вышеуказанному определению. Повторяя общепринятое определение информации, они конкретизируют его следующим: ..., включая (но не ограничиваясь) заявлениями частных лиц, документами, записями, материальной собственностью человека или стороны <...> Обмен той информацией, которая предварительно относится к администрированию и приведению в действие законов сторон, включая информацию, влияющую на решение, сумму обложения и сбором налога, возврат и приведение в действие претензий по налогам или расследовании или преследовании налоговых преступлений.

В договоре с одним из Нормандских островов, островом Гернси, США (договор от 19.09.2002 г.) добавили пункт про финансовые преступления, а так же финансирование терроризма.

В договоре между США с Антигуа и Барбуда (6.12.2000 г.), после включения в цели договора укрепление национального права, включается ещё и то, что в объём информации, подлежащей к обмену в сфере налогообложения включается информация по осуществлению определению, оценке и сбору налогов, восстановлению и приведению в исполнение налоговых претензий, или расследованию, а также уголовному преследованию налоговых преступлений.

Порядок обмена информацией предусматривает не только разовое сотрудничество по запросам заинтересованной стороны, но и автоматический постоянный обмен в целях совершенствования законодательства стран и более эффективного предотвращения налоговых преступлений. Однако, автоматический (он же постоянный) обмен данными предусмотрен лишь в планах развития и модернизации системы обмена информацией. Пока что во всех договорах (2000-2012 гг.), предусмотрен обмен информацией по запросу одной из сторон.

Сам процесс обмена информацией схож во всех заключённых договорах, из чего складывается чёткая схема и последовательность действий сторон договоров.

Любой обмен информацией начинается с запроса заинтересованной стороны (она же – запрашивающая сторона). Далее идёт ряд уточнений (из договора между США и Панамой от 20.11.2010 г.):

- -если информация недостаточна, чтобы удовлетворить запрос – предоставить всю имеющуюся информацию, вне зависимости от текущих нужд стороны-инициатора
- - при специальном запросе перечень дополнительной информации
- - удостовериться в легальности добычи информации по запросу
- - вся предоставляемая информация должна быть максимально конкретизирована

Более того, в целях демонстрации относимости запроса к конкретному делу, запрашивающая сторона должна предоставить как минимум 2 пункта информации: ID

гражданина и цель – налог, для которого информация (п.8 ст.4 договора между США и Нидерландами от 21.11.2003 г.)

Одним из условий для запрашивающей стороны является предоставление подтверждения полномочий уполномоченного на запрос органа в рамках перечня обязательных полномочий, закреплённых в договоре (там же). До этого договора прописывалось, что запрашиваемая сторона должна была обеспечить законность путей добычи информации, на запрашивающей стороне таких обязанностей не лежало. В этом же договоре Конкретизация предоставляемой информации становится обязательной.

Содержание запроса и ответа на запрос в целом одинаковое, но встречаются уточнение, такие как, например, в договоре между США и Англией от 3.04.2002 года, где указано, что и запрос, и ответ на него, должны быть в письменной форме.

Так же, в целях упрочнения связей и расширения взаимодействия, может быть предусмотрена замена конкретной информации по запросу на схожую с ней в том случае, если у запрашиваемой стороны нет конкретной информации для ответа на запрос. В таком случае, запрашивающая сторона просит предоставлять ей всю относящуюся к данным в запросе информацию.

По срокам обмена можно выделить общее правило про 60-дневный срок ответа на запрос. Встречаются вариации про подтверждение получения запроса и про уведомление о невозможности ответа на запрос. Такие пункты добавлены в договоры между США и Монако от 8.09.2009 г., США и Англией от 3.04.2002 г., Канадой и Каймановыми островами (в этом же договоре предусмотрен 90-дневный срок для ответа на запрос, а также возможность неточности запроса и, в связи с этим, возможность уточнения запрашиваемой стороны у запрашивающей стороны дополнительной информации) и др.

Отдельной статьёй каждого договора является статья о межгосударственном контроле и проверке предоставляемой информации, а также содействие запрашивающей стороны запрашиваемой стороне в сборе информации и подготовке её к передаче в качестве ответа на запрос.

Так, например, во всех договорах предусмотрена возможность нахождения на территории запрашиваемой стороны представителей запрашивающей стороны (с

обязательным условием официального подтверждения их полномочий и полным контролем со стороны уполномоченных органов запрашиваемой стороны). В их полномочия может включаться допрос граждан, проверка записей, работа с документами, сбор показаний при соблюдении законодательства запрашиваемой страны. Запрашивающая сторона должна уведомить запрашиваемую сторону о месте, времени и количестве представителей, а также предоставлять всю информацию, собранную представителями во время их работы на территории запрашиваемой стороны.

Что касается рецепции норм ОЭСР в российское законодательство, то следует заметить, что в последнее время участились случаи ссылок на акты ОЭСР в процессе судебного разбирательства. Для уточнения данной информации, можно обратиться к обзору PWC [3], в котором отмечено, что «За последние несколько лет ссылки на Комментарии к Модельной налоговой конвенции [4], на основе которой сформулированы договоры об избежании двойного налогообложения РФ с иностранными государствами, и Руководство по трансфертному ценообразованию [5],[6] Организации Экономического Сотрудничества и Развития (далее – ОЭСР) стали чаще появляться в письмах Минфина России [7] и постановлениях российских судов. Россия пока не вступила в эту организацию, но мнение данного компетентного органа уже сейчас принимается во внимание и служит ориентиром как для российского бизнеса, так и для государственных органов в вопросах международного налогообложения». Как видно из обзора PWC, пока что не все суды принимают аргументацию сторон со ссылками на нормы ОЭСР.

2.3 Гражданско-правовое регулирование деятельности представительств и филиалов

Использование филиалов и представительств может являться достаточно выгодным для транснациональных корпораций (ТНК).

Так, в исследовании, проведенном Бюро по экономическому анализу США и основанном на исчерпывающих данных по американским ТНК, собранных в период с 1982 по 2007 год на ежегодной основе, сообщается, что средние эффективные налоговые ставки на доход, полученные в период 2004 -07 годов американскими родительскими компаниями (22,8 % в 2006 год) и компаниями в США, связанными с

неамериканскими компаниями (28,8 % в 2006 год), гораздо более высокие, чем средние ставки для зарубежных дочерних компаний (14,6 % в 2006 год).

В рабочих материалах Национального бюро по экономическим исследованиям анализируются общедоступные данные из 28 343 финансовых отчетов 11 602 государственных корпораций из 82 стран в период с 1988 по 2009 годы с целью оценки тенденции эффективных налоговых ставок по странам в динамике по времени. Более того, на основании данных за период с 2005 по 2009 год в работе проверяется, сталкиваются ли национальные компании (т.е. компании, работающие только в одной стране) и ТНК с аналогичными эффективными налоговыми ставками и как эффективные налоговые ставки изменяются по отраслям.

В результате анализа было выявлено, что многонациональные корпорации и компании, работающие только для внутреннего рынка, имеют дело со схожими эффективными налоговыми ставками и что, фактические данные в основном показывают, что местоположение штаб-квартиры и резидентство зарубежных филиалов оказывает влияние на эффективные налоговые ставки для ТНК во всем мире. В частности, в работе выявлено, что среднее значение выборки по эффективным налоговым ставкам для ТНК, головные офисы которых располагались в странах с высоким уровнем налогообложения, ориентировочно в два раза больше, чем для таких же случаев в странах с низким уровнем налогообложения: ТНК с юридическим адресом в Японии имеет самые высокие эффективные налоговые ставки (при среднем значении эффективной налоговой ставки 37 %). За ними следуют корпорации с доминирующим в США (30 %), Австралии (26%), Франции и Германии (25%) в то время как ТНК, имеющие доминирующий в юрисдикциях с низким уровнем налогообложения обычно пользуются самыми низкими эффективными налоговыми ставками (14 %).

В исходной работе на основании данных по родительским корпорациям США и их производственным филиалам исследуются связи между доходом от нематериальных активов, внутригрупповыми операциями, передачей доходов другому налогоплательщику и выбором месторасположения. Результаты исследования показали, что доход, полученный от нематериальных активов по НИОКР составляет почти половину дохода, переведенного их стран с высокой налоговой ставкой в страны с низкой ставкой налогообложения, и что дочерние компании с большим объемом НИОКР задействованы в большем количестве сделок между компаниями, таким образом, имея больше возможностей для переноса доходов. Более того, в местах, где

применяются либо очень высокие, либо очень низкие нормативные налоговые ставки, при высокой мотивации к переносу доходов в или из страны дочерние компании также совершают значительно больше внутригрупповых операций.

Результаты также предоставили свидетельства переноса доходов американскими родительскими компаниями с большим объемом НИОКР, которые вкладывали инвестиции в страны либо с очень высоким, либо очень низким налогообложением. В качестве дополнения можно отметить следующий факт: распределение заемного капитала между дочерними компаниями и перенос доходов, полученных от нематериальных активов по НИОКР, фактически объясняет всю полученную разницу в доходности между странами с высоким и низким налогообложением.

В одном из докладов также представлен анализ тенденций, наблюдаемых в выборе глобального месторасположения деловых операций базирующихся в США компаний, которые могут быть сопоставимы по показателям сбыты, добавленной стоимости, занятости, оплаты труда, основных фондов и чистой прибыли. Деловые операции США увеличились в абсолютных величинах как внутри страны, так и за ее рубежами в период с 1989 по 2004 год, при этом относительная доля деловой активности, осуществляемой в зарубежных филиалах, увеличилась. В отчете отмечается, что по всем замерам, кроме дохода, Соединенное Королевство, Канада и Германия лидируют в списке зарубежных стран, в которых работают американские компании. Согласно докладу это происходит из-за того, что при сообщении о географии расположения источников дохода может допускаться манипулирование в целях налогообложения, и что на это скорее всего влияют различия в налоговых ставках в странах. Это подтверждается тем фактом, что большинство исследованных стран с относительно низкими эффективными ставками налогообложения имеют долю в доходах значительно большую, чем их доли в размерах бизнеса, на которые вряд ли влияет практика передачи доходов (реальные активы, заработная плата и занятость).

В то же самое время для большинства исследованных стран с высоким уровнем налогообложения справедливо обратное соотношение.

В другом исследовании непосредственно рассматривается результат практики передачи доходов базирующихся в США ТНК. Используя данные, полученные от Бюро экономического анализа США, исследование выявило большие несоответствия между реальной деятельностью филиалов за границей и местами, где они отчитываются о

своих доходах в налоговых целях: десять первых мест размещения персонала филиалов (по порядку: Соединенное Королевство, Канада, Мексика, Китай, Германия, Франция, Бразилия, Индия, Япония, Австралия) с трудом соответствуют десяти первым местам, где подается отчетность по валовой прибыли (по порядку: Нидерланды, Люксембург, Ирландия, Канада, Бермуды, Швейцария, Сингапур, Германия, Норвегия и Австралия).

Еще в одном исследовании сделана попытка определить практики применения передачи доходов путем рассмотрения соотношения между налоговой ставкой для родительской компании в стране происхождения и рентабельностью после налогообложения ее филиала в Германии, используя 116 632 наблюдения по фирмам в течение года за период с 1996-2003 год. В исследовании делается вывод о том, что по прибыльным филиалам, непосредственным владельцем которых был зарубежный инвестор, данные наблюдений показали, что рост в 10 процентных пунктов в налоговой ставке для родительской компании в стране происхождения приводит приблизительно к росту в 0,5 процентного пункта в рентабельности филиала в Германии. В основе этого лежит предположение, что чем ниже налоговая ставка зарубежной родительской компании по сравнению со ставкой, примененной к немецкому филиалу, тем будет прибыльнее передать доходы от филиала в страну происхождения родительской компании.

Другое исследование дает заключение о том, что существует косвенное эмпирическое свидетельство передачи прибылей ТНК из Европейского Союза. Практики передачи дохода были проанализированы в исследовании на группе испытуемых компаний за период 1995-2005 годы при использовании обширной микробазы данных по европейским дочерним компаниям ТНК, в которую входили подробные статьи балансового отчёта. В результате исследования выявлено снижение неконсолидированного дохода до уплаты налогов по аффилированной компании в 7 %, если разница в нормативной корпорационной налоговой ставке этой дочерней компании и родительской компании повышается на 10 %, что, таким образом, предполагает перевод из ЕС всего дохода. Далее в исследовании также отмечено, что большая доля собственности родительской компании в ее филиале приводит к более интенсивным практикам перевода доходов.

Аналогичные результаты получены в исследованиях, использовавших различные методологии для оценки налоговой оптимизации, мотивированного налоговыми преимуществами, внутри ТНК. В одном из исследований используются

данные по увеличению внешней выручки у родительской компании, а также как такое увеличение прибыли распространяется по юридическим лицам с низким и высоким налогом внутри консолидированной группы ТНК. В исследовании этот подход применен к группе изучаемых европейских филиалов ТНК за период с 1995-2005 год. В заключении делается вывод о том, что изменения в положительной прибыли родительской компании связаны с существенным положительным ростом прибыли до вычета налогов у филиалов с низким налогообложением по сравнению с влиянием на прибыли до вычета налогов у филиалов с высоким налогообложением.

На основании дополнительных проверок высказывается предположение, что такой теоретический эффект может быть в первую очередь отнесён к стратегическому использованию кредитования по всем филиалам.

Существующие схемы, подпадающие под BEPS: международный опыт и дело «Орифлэйм косметикс»

Для начала рассмотрим схему, которая стала предметом исследования и обобщения практики в контексте работы ОЭСР (Перемещение производственных операций вместе с переносом служебных нематериальных активов по соглашению о долевом участии в затратах).

Компания А. – акционерная компания открытого типа, базирующаяся в стране А. Она является родительской компанией некой консолидированной группы ТНК с торговыми операциями по всему миру. Группа инвестирует крупные средства в научные исследования, проектирование продукта и опытно-конструкторские разработки. НИОКР проводятся родительской компанией А. Ранее компания А. владела всей интеллектуальной собственностью, полученной ее в результате научных исследований и опытно-конструкторских разработок. Она также несла исключительную ответственность за риски, связанные с производством продукции, и реализовывала эту продукцию через сеть сбытовых и дистрибьюторских компаний на мировых рынках.

Затем руководство компании А решило создать дочернее предприятие со стопроцентным участием – компанию В в стране В. – и передать ей ИС и обязанности за сбыт продукции за пределами страны А. Компания А сохранила за собой внутри страны права на интеллектуальную собственность, связанную с производством и

сбытом продукции на территории страны А., и продолжила осуществлять научные исследования и опытно-конструкторские разработки для Группы.

В то же самое время, когда была организована компания В, Группа учредила две дополнительные зарубежные дочерние компании. Каждая из этих компаний была дочерним предприятием со стопроцентным участием компании В. Одна из этих компаний – компания С. была организована в стране С и работает как основная компания с обязательствами по производству и сбыту продукции Группы за пределами страны А. Другая компания – компания D является производственным предприятием с обязательствами по производству продукции Группы за пределами страны А.

Хотя компания С. и компания D. рассматриваются как корпорации по законам страны С. и страны D., соответственно они рассматриваются как неучтенные юр. лица по правилам выбора налогового статуса страны А. Такая трактовка налогового статуса ведет к важным последствиям. Сделки между этими неучтенными компаниями и компанией В. – включая лицензионные платежи и выплаты дивиденда компании В. – не учитываются для целей налогообложения в стране А. (т.е. они рассматриваются как сделки, совершаемые внутри одного и того же субъекта права). Более того, по правилам выбора налогового статуса компания В. рассматривается с точки зрения налогообложения в стране А. как компания, осуществляющая деятельность, которая фактически осуществляется компанией С. в стране D.

Передача ИС от компании А. в компанию В. облагается налогом в стране А. Часто, но не всегда в структурах такого типа передача совершается в соответствии с соглашением о долевом участии в расходах.

По такому соглашению компания С. обязуется провести платеж за выкуп акций за существовавшую ранее ИС компании А. По структуре платеж за выкуп акций может быть либо разовым, либо текущим лицензионным платежом. Затем компания С. принимает на себя обязательства возместить в будущем расходы компании А. за долю участия в расходах на проводимые научные исследования и разработки, которая отражает долю предполагаемой прибыли компании С. за расходы на проводимые научные исследования и разработки.

Например, если бы компания С. должна была нести ответственность за 45% выручки по всему миру и получить 45% от мировых доходов от основной деятельности, то она должна была бы возместить компании А приблизительно 45% затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы в сфере

товарного производства, которые оплачивались бы по соглашению о долевом участии в расходах. Этим фактически снимается существующая в стране А. налоговая скидка на ту часть затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, которая возмещается компанией С по соглашению о долевом участии в расходах.

Несмотря на то, что компания С. возмещает их за долю в процентах от затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, компания А. имеет право на налоговую льготу по затратам на НИОКР в стране А. на полную сумму расходов на НИОКР (включая и часть, возмещенную компанией В).

Благодаря платежам за выкуп акций и выплат по соглашению о долевом участии в затратах компания В. рассматривается как владелец прав на ИС от Группы вне страны А. Компания В. выдает лицензию на эти права на ИС компании С. Компания С. по контракту берет на себя обязательства по производству и сбыту продукции Группы за пределами страны А. и по контракту принимает на себя риски, связанные с этим бизнесом. Компания С. нанимает компанию D. в качестве субподрядчика. По контракту на подрядное производство компания D. производит продукцию Группы за вознаграждение равное прямым и косвенным издержкам производства плюс 5 % надбавки.

Контракт на производство между компанией С. и компанией D. устанавливает, что компания С. принимает на себя основные риски, связанные с производством продукции. Реальное производство продуктов может иметь место в стране D. или в филиале компании D. в стране с низким уровнем издержек на производство. Компания D. включает это вознаграждение в свой налогооблагаемый доход.

Произведенная продукция является собственностью компании С., которая продает эту продукцию связанным сбытовым и маркетинговым юридическим лицам, расположенным в юрисдикциях с более высоким налогом по всему миру. Контрактные договоренности между компанией С. и маркетинговыми компаниями устанавливают, что компания С. принимает на себя основные риски, связанные с маркетингом продукции. На этом основании сбытовые и маркетинговые компании получают компенсацию за свои затраты на основе использования их статуса ограниченного риска.

Такая компенсация обычно исчисляется на основе целевой нормы прибыли от продаж в целях трансфертного ценообразования по ссылке на норму прибыли, полученной сбытовыми и маркетинговыми компаниями с возможно сопоставимым

ограниченным риском. Компания С. приносит прибыль равную ее валовой выручки от продаж за рубежом, минус вознаграждения, выплаченные компании D. за производство товаров, выплаты другим связанным маркетинговым юр. лицам в качестве агентского вознаграждения и минус лицензионные платежи, выплачиваемые компании В. Этот доход подлежит налогообложению на доход корпораций в стране С.

Лицензионные платежи, выплачиваемые компании В. компанией С. за свои права на зарубежную ИС, подлежат вычету при исчислении корпорационной налоговой базы для компании С. Так как страна С. не исчисляет НДС у источника с лицензионных платежей, а страна В. не исчисляет налог на доходы корпораций, то лицензионный платеж не облагается НДС после уплаты и не облагается налогом на прибыль после получения. Более того, возможное исчисление налога в стране А. на лицензионные поступления, полученные компанией В. в стране А., согласно правилам для контролируемых иностранных компаний оптимизируется в результате применения правил регистрации налогового статуса, по которым компания С. может рассматриваться как неучтенное юр. лицо. В соответствии с положением о регистрации налогового статуса в стране А для целей налогообложения в стране А. компания С. рассматривается как филиал компании В. Таким образом лицензионные платежи из страны С. компании В. рассматриваются как платежи внутри единой корпорации и, следовательно, не учитываются (не признаются) для целей налогообложения страны А. Допуская применение положения о регистрации налогового статуса таким образом фактически позволяет Группе снизить налоговую базу страны С., при этом получить вычет на лицензионные платежи и одновременно применить положения страны А. для контролируемых иностранных компаний обходным путем, потому что в противном случае эти положения были бы применены к лицензионным поступлениям, пассивно полученных компанией В.

Аналогичным образом дивиденды, выплаченные компании В., не подлежат налогообложению у источника; страна В. не облагает налогом прибыль в виде дивидендов, и выплата дивидендов не учитывается для целей налогообложения в стране А.

Таким образом, в приведенной схеме достаточно много структур внутри группы компаний и постоянные представительства являются в ней только одним из звеньев переноса прибыли, минимизации налогообложения.

Что касается отечественной правоприменительной практики, то в этом контексте целесообразно привести свежее дело «Орифлэйм Косметикс», которое связано с уплатой роялти по субконцессионному договору, правоотношениями между компаниями, формирующими группу и действием правоположений СИДН.

Дело «Орифлэйм Косметикс»

14 января 2016 года Верховный Суд РФ вынес Определение по делу N А40-138879/2014 об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам. Тем самым была поставлена точка в долгом споре ООО «Орифлэйм Косметикс» с налоговыми органами, который может стать поворотным в развитии отечественной судебной практики.

Первая инстанция

ООО «Орифлэйм Косметикс» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании недействительным решения УФНС России по г. Москве, на основании которого заявителю были доначислены налог на прибыль и НДС. Причиной доначисления налогов стала оценка налоговым органом выплат заявителем лицензионных платежей в адрес компании «Орифлэйм Косметикс Б.В.» как «преднамеренно организованного и используемого на протяжении длительного периода времени инструмента налоговой оптимизации, позволявшего организациям, входящим в группу компаний «Орифлэйм» (Oriflame), несмотря на успешное развитие бизнеса на территории РФ по продвижению товаров данной марки, не уплачивать на территории Российской Федерации налог на прибыль, необоснованно возмещать из бюджета НДС и выводить из-под юрисдикции Российской Федерации значительные суммы денежных средств, которые по информации налоговых органов Королевства Нидерландов и Великого Герцогства Люксембург в дальнейшем также не подвергались налогообложению иных налоговых юрисдикций».

Судом были установлены следующие фактические обстоятельства дела. Между компаниями «Орифлэйм Косметикс С.А.» (Люксембург) и ее дочерней организацией «Орифлэйм Косметикс Б.В.» (Нидерланды) был заключен договор коммерческой

концессии, по условиям которого голландской компании за вознаграждение предоставлялось право использования следующих исключительных прав:

- 1) коммерческого обозначения - Oriflame;
- 2) охраняемой коммерческой информации по ведению бизнеса и системе учета продаж.

Одним из существенных условий данного договора было использование предоставляемых прав исключительно на территории России. При этом размер лицензионного вознаграждения определялся как 98,4% от суммы дохода, получаемого голландской компанией от использования прав в РФ.

Впоследствии, между «Орифлэйм Косметикс Б.В.» и ее дочерней компанией ООО «Орифлэйм Косметикс» был заключен договор коммерческой субконцессии в отношении тех же исключительных прав, а также товарных знаков «Орифлэйм» (Oriflame). Размер вознаграждения по договору определялся как 2% от стоимости товаров, приобретенных у люксембургского «Орифлэйма» и ввезенных на территорию РФ, а также выплачиваемых поквартально фиксированных сумм - в отношении коммерческого обозначения и ноу-хау.

Налоговые органы при проведении контрольных мероприятий указали, что подобная схема построения бизнеса не несет в себе никакого предпринимательского смысла, кроме снижения налогового бремени. Главным и, пожалуй, единственным доводом налогового органа стало утверждение, что ООО «Орифлэйм Косметикс» является не самостоятельной организацией, а постоянным представительством (зависимым агентом) люксембургской компании.

Инспекция сослалась на положение Соглашения об избежании двойного налогообложения между РФ и Люксембургом, раскрывающее понятие «зависимого агента».

В соответствии с данным правоположением «если лицо с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве осуществляет деятельность в другом Договаривающемся Государстве через агента, то будет считаться, что это лицо имеет постоянное представительство в этом другом Государстве в отношении любой деятельности, которую этот агент осуществляет в интересах этого лица, если такой агент имеет или обычно пользуется полномочиями в этом Государстве заключать контракты от имени этого лица, он обычно использует эти

полномочия и его деятельность не ограничивается вспомогательной и подготовительной».

Согласно правовой позиции налогового органа, в соответствии с принципом приоритета международных договоров при определении правового статуса ООО «Орифлэйм Косметикс» должна использоваться указанное правоположение Соглашения.

Исходя из этой концепции «перекладывание денег из одного кармана пиджака в другой», коим были представлены выплаты роялти российской компанией за пользование исключительными правами, являлось необоснованным и не могло уменьшать размер налогооблагаемой прибыли.

Налогоплательщик возражал, что российский «Орифлэйм» не может быть признан постоянным представительством, поскольку зарегистрирован в РФ в качестве юридического лица и является самостоятельным лицом. Однако налоговым органом, а затем и судом этот довод был отклонен. Суд первой инстанции фактически применил концепцию «содержания превалирует над формой» («substance over form»), указав, что при определении статуса налогоплательщика необходимо оценивать содержание конкретной деятельности компании в отрыве от ее юридического оформления.

В обоснование своей позиции инспекция представила следующие доводы:

1. У потребителей услуг ООО «Орифлэйм Косметикс» было сформировано устойчивое представление о том, что российская компания является постоянным представительством люксембургской головной организации.

Так, инспекция указала, что:

1) сайт российской компании «Орифлэйм» является лишь отдельным разделом глобального международного сайта группы компаний «Орифлэйм»;

2) содержание вопросов, сформулированных в анкете для проведения социологического опроса, которая рассчитана на широкий круг российских потребителей, подтверждает, что у респондентов формировалось представление о взаимодействии не с ООО «Орифлэйм Косметикс», а именно с представительством иностранной компании «Орифлэйм»;

3) у потенциальных сотрудников также формировалось представление о российской «Орифлэйм» как о представительстве иностранной компании. В частности, как указал суд, пригласительные билеты на презентацию «Возможности Орифлэйм»,

проводимую для новичков компании, не содержали указания на ООО «Орифлэйм Косметикс».

Кроме того, налоговый орган отметил, что переданный ООО «Орифлэйм Косметикс» по договору коммерческой субконцессии «План Успеха Орифлэйм» является ноу-хау продаж, используемым во всех компаниях группы «Орифлэйм» и предназначенным исключительно для лиц, сотрудничающих с компанией. По мнению суда, этот факт также говорит о несамостоятельности российской компании «Орифлэйм» и выполнении ею представительских функций в РФ.

Помимо прочего, налоговый орган акцентировал внимание на том, что права на продукцию и исключительные права также принадлежат «Орифлэйм Косметикс С.А.». В подтверждении этого инспекция сослалась на указание наименования люксембургской компании на последних страницах каталогов «Орифлэйм» в качестве правообладателя. Кроме того, судом были изучены образцы продукции «Орифлэйм», импортируемой в Россию: при анализе было установлено, что ООО «Орифлэйм Косметикс» указано на упаковках исключительно в качестве импортера.

2. В качестве второго довода, подтверждающего фактическое выполнение ООО «Орифлэйм Косметикс» функций постоянного представительства люксембургской компании, является стопроцентное участие «Орифлэйм Косметикс С.А.» в российской компании. Такое участие было осуществлено косвенно – через голландскую «Орифлэйм Косметикс Б.В.» и германскую «Орифлэйм Косметикс - Фертрибс ГмБХ Дойчланд», являющиеся дочерними структурами люксембургской компании.

3. Согласно правовой позиции налогового органа, ООО «Орифлэйм Косметикс» не обладает самостоятельностью в принятии ключевых решений. В подтверждение этого довода были приведены следующие аргументы:

1) топ-менеджеры люксембургской компании также занимали руководящие должности в российской «Орифлэйм»;

2) визуальное оформление каталогов «Орифлэйм» осуществляется российской компанией в строгом соответствии с утвержденным «Орифлэйм Косметикс С.А.» глобальным позиционированием;

3) ООО «Орифлэйм Косметикс» было обязано представлять отчеты о результатах финансовой деятельности в головной офис компании в Люксембурге. Кроме того, в случае убыточных показателей российская компания была обязана давать

пояснения относительно причин убытков и планов дальнейших действий по выходу на прибыль.

Исходя из этого налоговые органы утверждали, что у российской компании отсутствуют «такие неотъемлемые элементы управления, как организация и контроль».

Возражая на данный довод налогового органа, ООО «Орифлэйм Косметикс» утверждало, что общество вело самостоятельный бухгалтерский учет и формировало бухгалтерскую отчетность. Суд, отклоняя данный довод, указал на то, что осуществление бухгалтерского учета налогоплательщиком не опровергает доводы инспекции, поскольку ООО «Орифлэйм Косметикс» «позиционирует себя в качестве самостоятельного юридического лица» и обязано вести бухучет. Этот факт никак не противоречит фактической сущности российской «Орифлэйм» как представительства люксембургской компании.

В целях подтверждения того, что подобная структура построения предпринимательской деятельности была направлена исключительно на уклонение от уплаты налогов, инспекция представила в суд ответ налоговых органов Люксембурга, подтверждающий, что в проверяемых периодах у «Орифлэйм Косметикс С.А.» отсутствовала обязанность по уплате налогов с роялти, полученных через голландскую компанию.

Налогоплательщик, возражая, представил в судебном заседании бухгалтерскую отчетность люксембургской «Орифлэйм» и отчет независимого аудитора в отношении ее хозяйственной деятельности.

Суд, рассмотрев представленные доказательства, указал, что они не ставят под сомнение доводы налогового органа, поскольку аудиторское заключение и документы бухгалтерской отчетности дают представление исключительно о финансовом положении люксембургской компании и финансовых результатах ее деятельности, но не представляют никакой информации относительно исполнения налоговых обязательств в отношении конкретных видов доходов.

ООО «Орифлэйм Косметикс» предпринимались попытки обоснования деловой цели подобной схемы построения бизнеса. Так, налогоплательщик утверждал, что учреждение общества с ограниченной ответственностью в России является не только наиболее приоритетной, но и единственно возможной формой ведения бизнеса, поскольку представительство не вправе ввозить на территорию РФ импортные товары.

Суд отклонил данный довод российской компании, указав со ссылкой на ст.55 Гражданского кодекса РФ и ст.186 Таможенного кодекса, что отсутствие у постоянного представительства статуса юридического лица не ограничивает иностранные юридические лица в праве на ввоз товаров в Российскую Федерацию с использованием своих представительств. Также судом было отмечено, что представительство иностранной компании, действуя от имени и по поручению иностранной фирмы в России, имеет право на ввоз и вывоз товаров на территорию РФ.

Проанализировав все вышеперечисленные доводы и факты, суд первой инстанции пришел к выводу, что ООО «Орифлэйм Косметикс» фактически осуществляет функции постоянного представительства люксембургской «Орифлэйм Косметикс С.А.». В связи с этим заключение договора о передаче исключительных прав от материнской компании и выплата роялти по этому договору являются экономически необоснованными и направленными исключительно на уклонение от уплаты налогов. На основании этого суд посчитал обоснованным решение налогового органа о доначислении налога на прибыль (в сумме, пропорциональной выплаченным роялти) и в удовлетворении требования налогоплательщика отказал.

Апелляционная инстанция

Не согласившись с решением первой инстанции, налогоплательщик подал апелляционную жалобу с требованием отменить вынесенный акт. Кроме рассмотренных выше, ООО «Орифлэйм Косметикс» были представлены следующие доводы:

1. Ссылка суда на наличие у налогоплательщика неперенесенного убытка является необоснованной, поскольку убыточный финансовый результат деятельности не является признаком необоснованной налоговой выгоды.

В ответ на данный довод апелляция указала, что наличие убытка является не единственным доказательством получения российской компанией необоснованной налоговой выгоды и все признаки должны рассматриваться в комплексе (в том числе свидетельства взаимозависимости компаний, фактические признаки постоянного представительства в деятельности налогоплательщика и проч.).

2. Другим доводом налогоплательщика стало противоречие утверждения суда первой инстанции о том, что наличие у ООО «Орифлэйм Косметикс» полномочий

заключать контракты от имени иностранной организации не является определяющим критерием для возможности квалификации деятельности организации в качестве зависимого агента, правилом толкования международных договоров, предусмотренным Венской конвенцией о международных договорах.

Апелляция, отклоняя данный довод, указала со ссылкой на ст.5 Соглашения между РФ и Люксембургом, что условие о полномочиях на заключение контрактов от имени иностранной компании не является определяющим критерием для признания российской компании зависимым агентом. Так, апелляционная тройка вслед за налоговым органом отметила, что «агент может быть признан независимым лишь в том случае, если он не зависит от представляемого им предприятия ни юридически, ни экономически; выступая от имени этого предприятия, действует в рамках своей обычной деятельности».

В настоящей ситуации, как указал суд, иностранная компания «Орифлэйм Косметикс С.А» является стопроцентным участником российской компании, следовательно, налогоплательщик не может быть признан независимым от «Орифлэйм Косметикс С.А.» лицом. Кроме того, налоговыми органами было установлено, что в процессе осуществления деятельности российская компания постоянно контролируется «Орифлэйм Косметикс С.А.», не обладая самостоятельностью по принятию управленческих бизнес-решений.

3. В качестве еще одного довода, носящего больше фактический, чем юридический характер, ООО «Орифлэйм Косметикс» привело тот факт, что ни в одном из документов, находящихся в материалах дела, не указываются в качестве адресов представительства иностранной организации в России. Также налогоплательщик апеллирует к тому, что в течение более чем двадцати лет существования ООО «Орифлэйм Косметикс» «и сами налоговые органы воспринимали заявителя как отдельное юридическое лицо, что подтверждается результатами многочисленных проверок».

Кроме того, стремясь продемонстрировать невозможность применения к российской компании статуса постоянного представительства, налогоплательщик указал на то, что «после перекалфикации статуса заявителя налоговый орган должен был совершить в отношении заявителя все те действия, которые относятся к постоянному представительству иностранной компании на территории РФ. То обстоятельство, что налоговым органом этого сделано не было, подтверждает тот факт,

что налоговый орган продолжает воспринимать заявителя в качестве самостоятельного российского юридического лица, что идет в противоречие с содержанием решения налогового органа».

В ответ на вышеуказанные доводы апелляция довольно кратко и однозначно заметила, что «более чем 20 лет существования» не относятся к проверяемым периодам и налогоплательщик не может ссылаться на те или иные факты своей деятельности, относящиеся к этому времени. Что касается довода о несовершении налоговыми органами действий, соответствующих статусу налогоплательщика как постоянного представительства, суд указал, что к предмету спора это отношения не имеет, тем самым пресекая дальнейшие попытки заявителя жалобы апеллировать к «обыденным» доводам.

Помимо сказанного, налоговым органом был заявлен контрдовод на утверждение ООО «Орифлэйм Косметикс» о том, что инспекцией подтверждена экономическая обоснованность операций по получению и использованию на территории РФ комплекса исключительных прав, в отношении которых осуществлялись спорные платежи.

Так, инспекция пришла к выводу, что «в случае когда модель ведения бизнеса изначально разработана иностранной (люксембургской) компанией, обязательна для применения компаниями «Орифлэйм» по всему миру, лицензионные платежи, в том числе связанные с приобретением заявителем коммерческой информации у компании «Орифлэйм Косметикс Б.В.» (Нидерланды), а равно ежегодные поквартальные выплаты за пользование ноу-хау прямых продаж и иные аналогичные расходы по договорам коммерческой субконцессии экономически оправданными считаться не могут».

Апелляционным судом был поддержан данный довод инспекции. По результатам рассмотрения дела в удовлетворении апелляционной жалобы ООО «Орифлэйм Косметикс» было отказано.

Кассационная инстанция

В своей кассационной жалобе ООО «Орифлэйм Косметикс», пытаясь обосновать незаконность обжалуемых актов, акцентировали свое внимание главным образом на обоснованности понесенных затрат (роялти). Так, налогоплательщик указал,

что «даже в случае признания общества представительством компании, оно вправе учесть при налогообложении прибыли расходы на выплату головной компании вознаграждения по субконцессионным договорам, размер которых соответствует рыночным ценам».

Отклоняя данный довод, кассационный суд озвучил аргументы, не упоминавшиеся в предыдущих судебных актах по настоящему делу. Так, суд, изучив отзыв налогового органа на жалобу, отметил, что вся коммерческая информация, переданная «Орифлэйм Косметикс Б.В.» российской компании, находится в свободном доступе в Интернете, а политика и процедуры бизнеса являются управленческими решениями, которые принимаются материнской компанией и отчет по которым ООО «Орифлэйм Косметикс» дает своим кураторам из руководящего звена «Орифлэйм Косметикс С.А.».

Сославшись на ст.1487 Гражданского кодекса, суд указал, что с момента утраты конфиденциальности сведений, составляющих ноу-хау, исключительное право на них прекращается у всех правообладателей. С учетом этого, резюмировала кассация, «соглашение об уплате роялти после исчерпания прав правообладателя свидетельствует о направленности действий правообладателя и налогоплательщика на минимизацию налоговых платежей по налогу на прибыль ООО «Орифлэйм Косметикс» до состояния незначительной убыточности общества».

Рассматривая вопрос об обоснованности признания российской компании постоянным представительством «Орифлэйм Косметикс С.А.», суд также привел несколько аргументов, отсутствовавших в предыдущих актах.

Так, кассация сослалась на Официальные комментарии к Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения. В частности, суд указал, что отличием независимого агента от зависимого является то, что он несет ответственность за результат своей деятельности перед своим принципалом, но не подвергается значительному контролю в отношении того, каким образом эта деятельность осуществляется и не получает подробные инструкции от принципала касательно того, как осуществлять свою работу.

Кроме того, по мнению суда со ссылкой на Модельную конвенцию, вопрос о зависимости того или иного лица от представляемого им предприятия определяется степенью обязательств, которыми это лицо связано с таким предприятием. Если коммерческая деятельность, осуществляемая этим лицом от имени предприятия,

сопровождается подробными инструкциями со стороны предприятия или находится под его полным контролем, то такое лицо нельзя считать независимым от предприятия.

Резюмируя все проанализированные положения комментариев к Модельной конвенции, суд отметил, что лицо не будет образовывать собой постоянное представительство предприятия, от имени которого оно выступает, лишь в том случае, если это лицо: а) не зависит от предприятия ни юридически, ни экономически; б) выступая от имени предприятия, действует в рамках своей обычной деятельности.

На основании всех вышеописанных доводов, а также результатов рассмотрения дела в предыдущих инстанциях, кассационный суд отказал в удовлетворении жалобы ООО «Орифлэйм Косметикс».

Верховный Суд РФ

Пройдя три основные инстанции, налогоплательщик решил обратиться с кассационной жалобой в Экономическую коллегию Верховного Суда РФ, мотивируя свою жалобу существенными нарушениями норм налогового права.

Проверив доводы кассационной жалобы, судья Верховного Суда вынес определение об отказе в передаче дела на рассмотрение коллегией по причине отсутствия в оспариваемых решениях нарушения правовых норм, к которым апеллировал налогоплательщик.

Главным доводом суда в настоящем определении стала недоказанность налогоплательщиком наличия разумной деловой цели в заключении субконцессионного договора и уплате роялти по нему.

В частности, Верховный Суд РФ отметил, что «суды исходили из достаточности выдвинутых налоговым органом аргументов, представленных в их подтверждение доказательств для того, чтобы поставить под сомнение наличие разумной деловой цели в уплате лицензионных платежей обществом, в том числе с учетом их значительного размера и систематической убыточности деятельности общества, степени самостоятельного участия иностранных компаний группы «Орифлэйм» (Oriflame) в деятельности по распространению косметической продукции на территории Российской Федерации».

В дополнение суд указал, что «в такой ситуации, учитывая статус налогоплательщика как дочернего общества иностранных компаний, сведения о

деятельности которых не могут быть получены в рамках обычных процедур налогового администрирования, на налогоплательщике лежало бремя раскрытия разумных экономических причин заключения договоров субконцессии на соответствующих условиях уплаты лицензионных платежей, объяснения причин, по которым лицензионные платежи были установлены в соответствующем размере».

Поскольку, по мнению суда, вышеуказанные действия налогоплательщиком осуществлены не были, нижестоящими инстанциями были вынесены верные решения.

Подводя итоги анализу настоящего дела, можно признать его достаточно неоднозначным. С одной стороны, использование налогоплательщиком и его материнскими компаниями приведенной структуры построения бизнеса для целей уклонения от уплаты налогов более чем очевидно.

С другой стороны, обоснованность и законность применения к данным правоотношениями конструкции, использованной налоговыми органами, также вызывает много вопросов. В частности, признание ООО «Орифлэйм Косметикс» зависимым агентом на основании соответствующих положений Соглашения между РФ и Люксембургом оставляет желать лучшей аргументации.

Отдельного внимания заслуживает и вменение Верховным Судом РФ налогоплательщику обязанности по доказыванию рыночности размеров роялти вне зависимости от того, рассматривался ли этот вопрос в ходе налоговой проверки.

Как полагают представители бизнес-сообщества, результаты рассмотрения данного дела создают существенные налоговые риски для многих международных корпораций, имеющих дочерние структуры на территории РФ.

Вместе с тем выше мы рассмотрели данные по налоговой оптимизации и даже уклонению ТНК с помощью постоянных представительств. Так, в рамках работы ОЭСР и Группы 20 отмечается принцип, согласно которому государства имеют суверенное право принимать налоговые меры по увеличению государственных доходов с тем, чтобы покрывать необходимые расходы. Однако это не должно приводит к непреднамеренным и искажающим воздействиям на трансграничную торговлю и инвестиции, а также не нарушать конкуренцию и инвестиционные процессы внутри страны, ставя в невыгодное положение игроков внутри страны.

Однозначно, что любая уважающая себя ТНК (а без этого строительство транснациональной империи не получится) будет стремиться к максимальной минимизации издержек (включая налоговую оптимизацию). При этом используется

множество правовых конструкций, по сути производящих к приоритету формы над содержанием. Только правоприменительная практика может детализировать уже сложившееся понимание пределов использования тех или иных схем. В связи с этим мы не можем предсказать воздействие дела «Орифлэйм Косметикс» и ему подобным на инвестирование зарубежных игроков во внутренний рынок РФ.

Следует сказать, что дело «Орифлэйм Косметикс» можно квалифицировать как поворотный пункт в отечественной судебной практике по делам о взаимозависимых лицах и уплаты роялти. До 2014 года судебная практика складывалась в основном в пользу налогоплательщиков. Так, в известном деле «Монетка» налоговый орган представил позицию, согласно которой сублицезионные платежи носят формальный характер, в то время как их цель – минимизация прибыли. Однако суд не согласился с доводами инспекции и постановил решение в пользу налогоплательщика.

3 Совершенствование мер фискального контроля и администрирования для регулирования деятельности иностранных компаний на территории Российской Федерации через представительство или филиал, с учетом гражданско-правового регулирования

3.1 Совершенствование мер фискального контроля за деятельностью иностранных представительств и филиалов

Среди основных спорных вопросов, возникающих в правоприменительной практике связанной с результатами применения мер фискального контроля как в Российской Федерации, так и странах ЕАЭС, без учета которых невозможно представить полноценного решения существующих сложностей, так как РФ и страны ЕАЭС объединены единым экономическим пространством и Таможенным союзом, что нивелирует границы и позволяет вести бизнес на всей территории объединения.

Совершенствование мер фискального контроля необходимо по следующим проблемам, выявленным в результате сравнительного анализа правового регулирования, приведенного выше.

Подготовительная и вспомогательная деятельность иностранной компании приводящая и не приводящая к образованию постоянного представительства

Следует отметить актуальность вопроса о признании подготовительной и вспомогательной деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства для целей налогообложения, для всех стран – членов ЕАЭС.

Так, например, спорным в правоприменительной практике остается вопрос в чьих интересах осуществляется деятельность по продвижению товаров, осуществляемая иностранным представительством (без образования постоянного представительства для целей налогообложения): в интересах иностранного производителя или в интересах национальной компании – дистрибьютора. Судебная практика на сегодняшний день по данному вопросу содержит решения как в пользу налоговых органов, так и в пользу налогоплательщиков.

В настоящее время в рамках ОЭСР подготовлены уточнения и изменения в Модельную конвенцию по данному вопросу. Поэтому страны – члены ЕАЭС могут согласовать соответствующий подход ОЭСР и внести необходимые уточнения в национальное законодательство и действующие СИДН.

Отдельным вопросом является оценка прибыли, полученной иностранной компанией через постоянное представительство, если вспомогательная деятельность осуществляется в интересах третьих лиц без уплаты вознаграждения в адрес постоянного представительства.

Применяемый в Российской Федерации формальный метод 20 процентной рентабельности затрат на практике имеет ряд вопросов, связанных с составом затрат, которые правомерно можно отнести к облагаемой на территории Российской Федерации деятельности. Так, например, налогоплательщики доказали в суде, что отдельные внереализационные расходы (курсовые разницы, банковские расходы, расходы на конвертацию валюты) не должны приниматься во внимание.

С другой стороны, правильным был бы рыночный подход для определения вознаграждения постоянного представительства, так как не все работы и услуги осуществляются с 20 процентной рентабельностью. Фактически рентабельность может быть существенно ниже, поэтому можно говорить о завышении налоговой базы постоянного представительства. Из этой проблемы вытекает следующий вопрос.

Оценка рыночного порядка определения прибыли постоянного представительства в соответствии с пунктом 2 статьи 7 СИДН

Большинство СИДН содержат положения пункта 2 статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР [15] о рыночной оценке результатов деятельности постоянного представительства для целей налогообложения в стране его образования. Вместе с тем, следует отметить отсутствие правовой концепции механизма трансфертного контроля в отношении операций, проводимых постоянными представительствами. Среди стран-членов ЕАЭС только законодательство Республики Казахстан позволяет хоть каким-то образом осуществлять контроль за внутренними сделками, осуществляемыми постоянными представительствами (учреждениями) на территории Республики. В законодательства других стран-членов ЕАЭС такие механизмы отсутствуют.

В Российской Федерации указанный правовой пробел судами заполняется применением концепции «необоснованной налоговой выгоды», сформулированной в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [16].

Таким образом, необходимо выработать единый подход к порядку применения пункта 2 статьи 7 СИДН и закрепить его в национальных законодательствах стран-членов ЕАЭС.

Возможность учитывать убытки иностранной компанией, понесенные при осуществлении подготовительной деятельности без образования постоянного представительства для целей налогообложения в последующих налоговых периодах, когда постоянное представительство будет уже образовано.

Была выявлена еще одна неурегулированная проблема, связанная с осуществлением иностранными компаниями подготовительной деятельности, не приводящей к образованию постоянного представительства для целей налогообложения. Расходы на подготовительную деятельность в последующем покрывают доходы, полученные уже от систематической деятельности иностранной компании на территории другого государства. Поэтому, по мнению экспертов, экономически обоснованным является предоставление права учесть полученные убытки (непокрытые доходами расходы) от подготовительной деятельности после факта образования постоянного представительства при расчете налогооблагаемой

прибыли иностранной компании, подлежащей налогообложению в соответствующей стране.

Формальный подход судов к подтверждению налогового резидентства для применения положений СИДН.

Анализ судебной практики Республики Казахстан выявил ужесточение соблюдению формальных требований законодательства для подтверждения налогового резидентства иностранных компаний для возможности применения более льготного налогообложения в соответствии с СИДН. Суды не освобождают от доначислений и финансовых санкций налогоплательщиков при предоставлении ими соответствующего подтверждения уже после окончания налоговых проверок.

В других странах-членах ЕАЭС суды более лояльны к налогоплательщикам и принимают подтверждение налогового резидентства и постфактум.

По мнению экспертов, необходим единый подход и упрощение процедуры подтверждения налогового резидентства в рамках ЕЭП. Возможно введение единой информационной базы для налоговых органов государств – членов ЕАЭС, содержащей сведения о юридических лицах их филиалах (представительствах) и о их налоговом резидентстве. Электронные выписки, из такой базы могут быть приравнены к легализованным сертификатам налогового резидентства.

Невозможность взыскания налога с иностранной компании, деятельность которой влечет образование постоянного представительства для целей налогообложения, при отсутствии у нее банковских счетов и иного имущества на территории государства образования постоянного представительства

В большинстве стран - членов ЕАЭС на налоговых агентов (источников выплаты доходов) возлагается обязанность по удержанию налогов при выплате иностранным компаниям пассивных видов доходов и в случаях, когда у таких компаний отсутствует постоянное представительство на территории страны резидентства источника выплаты.

Поэтому, когда в ходе налоговых проверок выявляется, что иностранной компанией получен доход от активной деятельности и она была обязана встать на налоговый учет в результате образования постоянного представительства, но этого не сделала, у налоговых органов отсутствует право взыскать такой налог с резидента –

источника выплаты дохода от активной деятельности. Поэтому все судебные споры по такого рода искам налоговые органы проигрывают.

Исключение составляет Республика Казахстан. В налоговом законодательстве Казахстана предусмотрен порядок, при котором, если иностранная компания своевременно не регистрирует постоянное представительство (учреждение), то обязанность уплаты КПН перекладывается на налогового агента – источника выплаты доходов иностранной компании на территории Казахстана (статья 200 НК РК). Таким образом, на национального контрагента фактически перекладываются функции контроля за своевременностью постановки на учет иностранной компании в случае образования постоянного учреждения для целей налогообложения на территории Казахстана. Одновременно действует механизм, позволяющий избежать двойного налогообложения иностранной компании в Казахстане. А именно, после постановки на учет в налоговый орган иностранная компания при сдаче деклараций за прошедшие периоды может осуществить зачет ранее удержанного КПН налоговым агентом.

Предлагаем рассмотреть указанный механизм для включения его в национальное законодательство стран – членов ЕАЭС.

Агент с зависимым и независимым статусом

Большое количество споров связано с признанием налоговым органом и судом посредников иностранных компаний агентами с зависимым и независимым статусом.

По мнению экспертов, необходимо выработать единый подход в рамках стран-членов ЕАЭС по данному вопросу. Существующие на сегодняшний день различные наборы правил в отдельных СИДН и национальных налоговых кодексах позволяют в ряде случаев уклоняться от налогообложения, а в других случаях, наоборот, приводят к двойному налогообложению. За базу предлагается взять Модельную конвенцию ОЭСР и рекомендации к ней.

Отсутствие общей базовой терминологии

Еще одной ключевой проблемой, приводящей к возникновению налоговых споров, является оценочный характер таких ключевых понятий, как «обычная деятельность», «регулярная деятельность», «постоянное место деятельности» и т.п.

Эти определения являются ключевыми при оценки судами характера деятельности иностранных компаний на территории стран – членов ЕАЭС и для

принятия судами решения о факте образования (не образования) постоянного представительства для целей налогообложения указанных иностранных компаний.

По мнению экспертов, необходимо выработать единый подход к толкованию перечисленных оценочных понятий, либо закрепить согласованные их базовые определения в национальном налоговом законодательстве каждой из стран – членов ЕАЭС.

3.2 Совершенствование налогового администрирования деятельности иностранных представительств и филиалов

Правовое регулирование деятельности постоянных представительств

Свод правил, влияющих на режим налогообложения для трансграничной коммерческой деятельности, формируется в первую очередь на основе норм внутреннего налогового законодательства, а также на основе соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН) и других международных правовых актов, которые, например, действуют в Европейском Союзе (директивы, регламенты и т.д.), Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) и др. международных экономических организациях. В этих правилах можно выделить целый ряд принципов, которые имеют непосредственное отношение к рассмотрению вопросов, связанных с BEPS, которые активно разрабатываются внутри ОЭСР и в сотрудничестве с Группой 20⁸. Эти ключевые принципы включают, в частности, налоговые юрисдикции, использование заёмного капитала для увеличения прибыли и противодействие уклонению от уплаты налогов. Однако в контексте настоящего исследования нас интересуют те аспекты BEPS, которые относятся к деятельности постоянных представительств.

⁸ В настоящее время существует обширная экспертная литература, посвященная различным положениям BEPS, на которую мы будем опираться в своем анализе: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting OECD, 2013; OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, July 2010; Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2014; Public Discussion Draft BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws) 19 March 2014 – 2 May 2014; BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. 4 July - 5 September 2016; BEPS Actions 8-10: Revised Guidance on Profit Splits 4 July – 5 September 2016 и др.

4 Разработка концепции налогообложения иностранных организаций через постоянное представительство

На основании рассмотренных источников мы пришли к выводу, что имеется целый ряд индикаторов, показывающих, что налоговые практики некоторых транснациональных корпораций со временем стали более агрессивными, и при этом возникли серьезные вопросы по соблюдению налогового законодательства и добросовестности.

Ключевыми проблемами остаются:

- трансфертное ценообразование контексте постоянных представительств;
- эффективность мер, направленных против уклонения от уплаты налогов, и особенно общие правила против уклонения, правила по предупреждению нарушений налоговых соглашений;
- режим налогообложения при привлечении заёмных средств третьей стороны, а также при страховании через дочерние компании и другие финансовые операции внутри группы, о чем свидетельствует практика судов в РФ, а также материалы ОЭСР.

Повышение налоговой дисциплины как внутри стран, так и за их пределами остается ключевой первоочередной задачей как для обеспечения государственных доходов, так и предоставление равных условий для бизнеса. Это требует решительных мер от налоговых администраций, которые должны сотрудничать при обмене данными и информацией, а также при мониторинге эффективности применяемых стратегий, например, в части начисления и сбора дополнительных налоговых поступлений и в части повышения налоговой дисциплины.

По существу дела, ОЭСР использует целостный подход для надлежащего рассмотрения вопросов снижения налогооблагаемой базы и передачи прибыли. Организация полагает, что принимаемые правительствами меры должны быть всесторонними, и они должны касаться всех аспектов данной проблемы. Это, например, баланс между налогообложением у источника дохода и по месту пребывания, налоговый режим для финансовых сделок внутри группы компаний, реализация положений по устранению злоупотреблений, а также правила трансфертного ценообразования.

На кон поставлена добросовестность применения налога на доходы корпораций. Отсутствие реакции на эту проблему подорвало бы конкуренцию, так как

некоторые компании, работающие, например, по трансграничным контрактам и имеющие доступ к высококвалифицированному опыту в вопросах налогообложения, могли бы получить выгоду от возможности применения переноса прибыли и размывания налоговой базы, и как следствие, могли бы непреднамеренно получить конкурентное преимущество перед теми предприятиями, которые в основном работают на национальном уровне. Кроме вопросов добросовестности это может привести к неэффективному размещению ресурсов в результате перекосов в принятии инвестиционных решений по экономической деятельности, у которой более низкая норма рентабельности до уплаты налогов. И наконец, если другие налогоплательщики (включая и отдельных личностей) считают, что транснациональные корпорации могут легально уклоняться от уплаты налогов, то это будет отрицательно влиять на добровольное соблюдение налогового законодательства всеми налогоплательщиками – от которых зависит современное налоговое администрирование. С другой стороны, важны также принципы добросовестности и разумности при толковании норм налогового права, что может обеспечить только суд. В связи с этим неочевидно влияние дела «Орифлейм Косметикс» в части стимулирования инвестиций и новых источников роста национальной экономики.

4.1 Предложения по внесению изменений в Налоговый кодекс РФ и другие подзаконные акты, регулирующие налоговое администрирование деятельности иностранных организаций на территории Российской Федерации

Правовое регулирование деятельности постоянных представительств

Свод правил, влияющих на режим налогообложения для трансграничной коммерческой деятельности, формируется в первую очередь на основе норм внутреннего налогового законодательства, а также на основе соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН) и других международных правовых актов, которые, например, действуют в Европейском Союзе (директивы, регламенты и т.д.), Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) и др. международных экономических организациях. В этих правилах можно выделить целый ряд принципов, которые имеют непосредственное отношение к рассмотрению вопросов, связанных с BEPS, которые

активно разрабатываются внутри ОЭСР и в сотрудничестве с Группой 20⁹. Эти ключевые принципы включают, в частности, налоговые юрисдикции, использование заёмного капитала для увеличения прибыли и противодействие уклонению от уплаты налогов. Однако в контексте настоящего исследования нас интересуют те аспекты BEPS, которые относятся к деятельности постоянных представительств.

Постоянные представительства и налоговая юрисдикция

Право на исчисление налога традиционно базируется на факторе, определяющем отношение к отправлению правосудия. Налоговая юрисдикция осуществляется отдельно по каждому юридическому лицу, а не в рамках консолидированной группы, за исключением наличия режимов для таких групп внутри страны. В целом налоговые системы часто подразделяются на глобальные и территориальные.

В соответствии с глобальной налоговой системой налогообложению обычно подлежат доходы, полученные резидентами этой юрисдикции по всему миру, т.е. извлекаемые из источников внутри и за пределами своей территории (включая доход, полученный через контролируемые зарубежные филиалы), а также не резидентами на доходы, полученные на территории с этой юрисдикцией. С другой стороны, согласно территориальной системе под налогообложение, как правило, подпадают только доходы как резидентов, так и нерезидентов, полученные от источников, расположенных на территории этой юрисдикции. В большинстве стран ни глобальная, ни территориальная система не применяются в чистом виде, и нет двух одинаковых налоговых систем.

Взаимодействие внутренних систем налогообложения иногда приводит к частичному дублированию, которое означает, что одна статья доходов может облагаться налогом в нескольких юрисдикциях, таким образом приводя к двойному налогообложению. Такое взаимодействие также может оставлять и пробелы, которые

⁹ В настоящее время существует обширная экспертная литература, посвященная различным положениям BEPS, на которую мы будем опираться в своем анализе: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting OECD, 2013; OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, July 2010; Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2014; Public Discussion Draft BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws) 19 March 2014 – 2 May 2014; BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. 4 July - 5 September 2016; BEPS Actions 8-10: Revised Guidance on Profit Splits 4 July – 5 September 2016 и др.

приводят к тому, что некая статья доходов нигде больше не облагается налогом, следствием чего становится так называемое «двойное необложение налогом».

Корпорации настоятельно призвали к двустороннему и многостороннему сотрудничеству между странами с тем, чтобы рассмотреть различия в налоговых нормах, которые приводят к двойному налогообложению и в то же самое время используют различия результатом, которых становится двойное необложение налогом.

Внутренние и международные правила рассмотрения двойного налогообложения, многие из которых возникли вместе с принципами, разработанными Лигой Наций в 1920-х годах, направлены на рассмотрение частичных совпадений, результатом которых становится двойное налогообложение для того, чтобы минимизировать нарушения в ведении бизнеса и устранить препятствия к стабильному экономическому росту. Хотя и существуют значительные различия между более чем 3 000 действующих двусторонних налоговых соглашений, базовые принципы этих договорных положений, которыми руководствуются при налогообложении дохода компаний, относительно единообразны.

По нормам налоговых соглашений ответственность за уплату налогов налогоплательщик, получивший соответственный доход, резидентом этой страны. Резидентство для налоговых соглашений зависит от обязанности платить налоги по внутренним законам страны налогоплательщика.

Компания считается резидентом государства, если она обязана платить налоги в этом государстве из-за факторов (например, юридический адрес, местожительство, место регистрации юридического лица, местонахождение руководства), которые приводят в действие самые широкие внутренние обязательства по уплате налогов. Большая часть, если не все, налоговых соглашений имеют положение о том, что коммерческие доходы любого налогоплательщика – резидента, независимо от места их получения, могут облагаться налогом (в соответствии с требованием о том, что страна местонахождения снимает двойное налогообложение с источника в этой стране), в то время как коммерческие доходы налогоплательщиков – не резидентов, как правило, могут облагаться налогом только, когда выполняются конкретные условия.

В правилах налоговых соглашений по налогообложению прибылей компаний применяется принцип постоянного представительства в качестве типового правила связанных/пороговых значений для определения того, имеет или нет страны права на

взимание налогов в отношении коммерческих доходов налогоплательщика – нерезидента.

Однако некоторые категории доходов могут облагаться налогом в стране, даже если в ней нет постоянного представительства. Сюда входят:

1) доход, полученный от недвижимого имущества, который по всем или почти по всем налоговым соглашениям может подлежать налогообложению в стране – источнике дохода, где располагается такое недвижимое имущество;

2) доход, в который входят некоторые типы платежей, которые в зависимости от договора могут включать дивиденды, проценты, роялти или формальные сборы, по которым по договору стране источника дохода разрешается удерживать ограниченный размер налога на основании валовой суммы платежей (в отличие от доли прибыли связанной с платежом);

3) по некоторым договорам доход, полученный по страховым премиям или от страхования рисков в стране источника дохода;

4) по некоторым договорам доход, полученный от предоставления услуг, если присутствие поставщика услуг в стране источника дохода отвечает определенным условиям.

Принцип постоянного представительства также действует как исходная норма в той части, когда единственный доход не резидента, который может облагаться налогом в стране, это, как правило, тот доход, который относится к постоянному представительству.

Аргументы за или против норм в существующих налоговых соглашениях часто основаны на неких допущениях касательно того, где следует взимать налоги с бизнеса. Что касается соглашений об избежании двойного налогообложения рассмотрение этого вопроса восходит к работе Международной торговой палаты и Лиги Наций в 1920-х годах и в частности к докладу 1927 года международного комитета технических экспертов, результатом которого стало принятие основных норм, которые сегодня нашли свое отражение в Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая стала основой для большинства действующих налоговых соглашений.

Можно привести несколько теоретических аргументов чтобы, оспорить тот факт, что в общем доходы должны облагаться налогом исключительно в стране пребывания. Этот подход среди других был изучен и отвергнут группой экономистов (журнал the Economists), назначенной Лигой Наций для изучения вопроса двойного

налогообложения с теоретической и научной точек зрения. На основе этих теорий в докладе Economists Report 1923 года утверждалось, что налогообложение должно базироваться на доктрине экономической приверженности: «цель которой – оценить размеры вкладов в создание и использование доходов, которые были получены разными странами». В целом в публикации the Economists делается вывод, что наиболее важными факторами (в разной степени зависящими от категории рассматриваемого дохода) были:

1) происхождение состояния (т.е. источник) и 2) где это состояние расходовалось (т.е. местопребывание). Понятия происхождения или создания состояния для этих целей определялось как «все этапы, вовлеченные в создание материальных ценностей». Как отмечалось в the Economists «в этих этапах вплоть до момента, когда состояние становится осуществлением желанной цели, могут участвовать разные территориальные органы» (позиция ОЭСР 2005 года). Такой принцип «происхождения состояния» остается главной основой для налогообложения и по сегодняшний день.

Тем не менее, достижения, вызванные цифровой экономикой все больше и больше влияют на эти прочно установившийся принципы и, в частности, на концепцию постоянного представительства. Еще в прошлом признавалось, что концепция постоянного представительства относилась не только к реальному физическому присутствию в рассматриваемой стране, но также и к ситуациям, когда не резиденты осуществляли коммерческую деятельность в рассматриваемой стране через зависимого агента (с того времени эти правила содержатся в параграфе 5 и 6 статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР).

Сегодня возможно быть активно задействованным в экономической жизни другой страны, например, при ведении дел с клиентами находящимися в этой стране через интернет, не имея в ней статуса налогооблагаемого резидента (как например реальное физическое присутствие или зависимого агента). В эпоху, когда налогоплательщики нерезиденты могут создавать значительный доход от сделок с клиентами находящимися в другой стране возникают вопросы о том, гарантируют ли существующие правила и нормы справедливое распределение прав на налогообложение прибылей от коммерческой деятельности, особенно когда необлагаемая налогом выручка от таких сделок уходит неизвестно куда.

В то время как конкретные цели у разных транснациональных корпораций будут разными и, особенно, в отношении головных офисов компаний в разных юрисдикциях, в общих чертах схемы всегда направлены на перемещение прибылей в те места, где НДС исчисляется по более низким ставкам, а издержки направляются в те места, где скидки по ним исчисляются по более высоким ставкам. Также могут применяться и особые стратегии для использования существующих «налоговых атрибутов», таких как налоговые скидки, отнесение убытков на будущие периоды и т.д. Путь, которым зачастую достигаются эти типовые цели, совпадает с общим управлением кассовыми операциями внутри консолидированной группы, например, в части управления денежными средствами, управления валютными рисками и эффективными стратегиями по репатриации.

Таким образом, каждая юрисдикция имеет право устанавливать по своему усмотрению свою систему налогообложения доходов корпораций, которые, как правило, имеют сложную структуры, включающую ряд головных организаций в соответствующих странах и сеть представительств – на уровне регионов (субъектов федерации, муниципалитетов и т.д.

Государства имеют суверенное право принимать налоговые меры по увеличению государственных доходов с тем, чтобы покрывать необходимые расходы. Существенным вызовом является необходимость обеспечения того, чтобы налогообложение не приводило в результате к непреднамеренным и извращенным воздействиям на трансграничную торговлю и инвестиции и не нарушало бы конкуренцию и инвестиционные процессы внутри каждой из стран, ставя в невыгодное положение игроков внутри страны.

В глобализованном мире, где экономики все больше и больше интегрируются, разработанные в изоляции национальные налоговые системы часто не согласуются друг с другом, создавая, таким образом, простор для несоответствий. Как уже неоднократно говорилось в позициях международных экономических организаций, такие несоответствия могут привести к двойному налогообложению.

Эти несоответствия могут фактически способствовать исчезновению прибылей в целях налогообложения. Это приводит к снижению общей суммы налогов, уплачиваемых всеми участвующими сторонами в составе группы компаний с разветвленной сетью филиалов и представительств. Хотя зачастую представляется сложным определить, какая из задействованных стран недополучила поступлений от

налогов, очевидно, что в совокупности все заинтересованные страны недополучили доход от налогов. Более того, это подрывает конкуренцию, так как некоторые компании, которые, например, работают за рубежом и имеют возможность воспользоваться продвинутыми консультационными услугами в области налогообложения, могут извлечь выгоду из таких возможностей и получить непреднамеренное конкурентное преимущество перед другими компаниями, малыми и средними предприятиями, которые в основном и работают на национальном уровне.

Таким образом, учитывая те условия, при которых налоговые системы взаимодействуют друг с другом, уместно не только устранить препятствия для трансграничной торговли и инвестиций, но также ограничить и масштабы непреднамеренного уклонения от налогообложения. Более того, соглашения об избежании двойного налогообложения, которые являются двусторонним инструментом для координации действий между странами при осуществлении их неотъемлемых прав по налогообложению, могут также создавать для налогоплательщиков возможности для получения налоговых льгот в виде налогов по более низкой ставке или совсем без налогообложения у источника, а также по более низкой ставке или совсем без налогообложения в стране проживания налогоплательщика.

Хотя самым прямым способом получить низкую ставку или совсем не платить налоги на уровне получателя является передача прибыли юр. лицу в юрисдикции с низкими налогами, тот же самый результат можно получить некоторыми другими способами и между странами с высоким уровнем налогов. Эти альтернативные варианты, хотя и более сложные, но часто приводят к дополнительным выигрышам в налогах, например, при требовании полного вычета на уровне плательщика, потенциальное снижение и исключение (удерживаемых) налогов у источника, неприменимость правил борьбы с уклонением в стране – источнике или стране резидентства (например, так как эти правила могут выявлять стратегии только при использовании юрисдикций с низкими налогами).

Способы применения существующих правил для получения налогообложения по более низкой или нулевой ставке включают в себя:

Филиал иностранной компании с низкой налоговой ставкой. Компания может быть учреждена для видимости в юрисдикции с высокой налоговой ставкой, но она может получить низкую эффективную налоговую ставку на прибыль, полученную от предоставления займов (лицензий или услуг) через зарубежное отделение, которое

пользуется налоговым режимом по низкой ставке. В основном для этого необходимо, чтобы в стране, в которой базируется «головной офис», действовала система вычетов для зарубежных отделений либо по внутреннему законодательству, либо по соглашениям об избежании двойного налогообложения.

Низкая налоговая ставка для такого отделения может быть получена несколькими путями:

- 1) страна, где находится отделение, исчисляет налоги на доход по низкой или нулевой ставке;
- 2) в отличие от страны, где располагается головной офис, страна, где находится отделение, считает осуществляемую в ней коммерческую деятельность недостаточно существенной для создания налогооблагаемого присутствия иностранной компании;
- 3) в отличие от страны, где располагается головной офис, страна, где находится отделение, предоставляет вычет на презюмированный процент на капитал отделения.

Гибриды и финансовые инструменты гибридов и другие финансовые сделки

Аналогичные результаты можно получить при использовании инструментов гибридов. Это финансовые инструменты, которые имеют, как правило, и признаки, связываемые с кредитами, и признаки, связываемые с уставным капиталом. Например, некая компания в стране А. покупает финансовые инструменты, выпущенные компанией в стране В. По налоговому законодательству страны А. этот инструмент считается уставным капиталом компании, тогда как в целях налогообложения в стране В. этот инструмент считается долговым инструментом. Платежи компании по этим инструментам считаются подлежащими вычету расходами на выплату процентов согласно налоговому законодательству страны В., в то время как соответствующие денежные поступления считаются дивидендами в налоговых целях для страны А. и, следовательно, освобождается в ней от налогообложения. Другие финансовые транзакции, такие как например, с привлечением кэптивного страхования или деривативов может привести к таким же результатам с платежами, которые будут подлежащий вычету в одной стране, и не облагаться налогом в другой стране.

Действующие правила стимулируют корпорации к самофинансированию путем кредитования, а не за счет собственного капитала. На деле дифференцированное

рассмотрение заемных средств в сравнении с собственным капиталом как внутри страны, так и при трансграничной деятельности, создает мотивацию для финансирования за счёт заёмных средств. Когда родительская компания и ее дочерние отделения подчиняются разным налоговым нормам, напр., так как они базируются в разных юрисдикциях, величина собственного капитала, которую родительская компания предоставляет филиалу, будет влиять на общее налоговое бремя, которое несет консолидированная группа.

Это создает явное смещение в сторону привлечения заемных средств, особенно когда это сочетается с низким налогообложением на уровне получателя дохода. Типичным случаем может служить проведение финансовой операции в стране с низкой налоговой ставкой (или таким образом, что тот же самый результат достигается искусственно) для финансирования деятельности компаний, входящих в другую группу.

В результате такие платежи подлежат вычету по отношению к налогооблагаемым доходам действующих компаний с высокой ставкой, в то же самое время на уровне получателя налог исчисляется по льготной шкале или совсем не начисляется, таким образом, обеспечивая снижение общего налогового бремени. Инвестирование заёмных средств в компании консолидированной группы с высокой ставкой налогообложения при кредитовании внутри группы – это очень простой и прямолинейный способ получения экономии за счёт уменьшения налоговых платежей на уровне консолидированной группы.

Направления BEPS в контексте функционирования постоянных представительств

Направление 7 BEPS посвящено предотвращению искусственного уклонения от статуса постоянного представительства. В Плане действий по BEPS отмечается, что «очень важным вопросом является трансфертное ценообразование и обеспечение исполнения принципа «на расстоянии вытянутой руки».

Правила трансфертного ценообразования направлены на распределение дохода, полученного транснациональной компанией, между странами, в которых компания осуществляет свою деятельность. Во многих случаях действующие правила трансфертного ценообразования, основанные на принципе «расстояния вытянутой

руки», успешно и эффективно распределяют доход транснациональных компаний между налоговыми юрисдикциями. В других случаях, однако, транснациональные компании могут использовать и злоупотреблять данными правилами с целью отделения дохода от экономической деятельности, создающей его, и переводить доход туда, где налоги будут низкими. Это чаще всего происходит в результате:

- перевода нематериальных активов и других мобильных активов по меньшей стоимости;

- чрезмерной капитализации групп компаний, облагаемых более низкими налогами; и распределения рисков по договорам в места с более благоприятными налоговыми режимами с помощью операций, которые вряд ли бы осуществлялись между независимыми сторонами.

Далее в Плане действий говорится, что «иногда предлагаются альтернативные системы распределения доходов, включая системы, основанные на формуле». Тем не менее, важная роль согласованных действий и практические сложности, связанные с согласованием и последовательным внедрением всех деталей новой системы всеми странами, означает, что самый лучший курс – это устранение недостатков действующей системы трансфертного ценообразования, особенно в части выручки от нематериальных активов, риска и избытка капитала, а не ее полная замена. В то же время, для устранения этих недостатков могут быть необходимы особые меры в отношении нематериальных активов, риска и избытка капитала – в рамках принципа «на расстоянии вытянутой руки» или вне его.

Таким образом, тема постоянных представительств увязывается в BEPS с трансфертным ценообразованием, а также выручкой от нематериальных активов. Соответственно, эти две темы мы и будем рассматривать далее.

Вопрос налоговых юрисдикций тесно связан с одним из параметров прибыли: после того как установлено, что источником доли прибылей предприятия считается некая страна и что у этой страны есть право на взимание налога с этой прибыли, необходимо наличие правил для определения соответствующей доли прибылей, которая подлежит налогообложению. Эту функцию выполняют правила трансфертного ценообразования. Всемирно признаваемым принципом, который лежит в основе определения трансфертного ценообразования, является принцип «вытянутой руки», по которому в налоговых целях связанные стороны должны распределять доход, как если

бы он распределялся между независимыми компаниями в одинаковых или аналогичных условиях.

Когда независимые компании совершают между собой сделки, то условия для таких трансакций, как правило, определяются рыночными ценами. Когда же сделка совершается между связанными компаниями, то рыночные цены могут и не влиять напрямую на их взаимодействие таким же образом. Цель принципа вытянутой руки – обеспечить, чтобы цены и другие условия сделок между связанными компаниями соответствовали ценам и условиям сделок, которые могли бы осуществляться между несвязанными компаниями для сопоставимых сделок и при сопоставимых обстоятельствах.

При сделках между двумя независимыми компаниями денежное возмещение, как правило, будет отражать те функции, которые выполняет каждая компания с учетом использованных активов и принятых рисков. Следовательно, при определении того, являются ли контролируемые или неконтролируемые сделки или компании сопоставимыми, необходимо провести анализ сопоставимостей, чтобы убедиться, что экономически приемлемые характеристики сопоставляемой ситуации являются достаточно сопоставимыми. Одним из ключевых факторов в таком анализе сопоставимостей является функциональный анализ для выявления и сравнения экономически значимой деятельности и принятых обязательств, использованных активов и рисков, принятых сторонами для таких сделок.

Данный принцип, первоначально разработанный Лигой Наций, содержится во внутренних законодательствах большинства стран и воплощен в статьях 7 и 9 Модельного соглашения ОЭСР, а также фактически во всех соглашениях об избежании двойного налогообложения. В Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых администраций («Руководство») и докладе ОЭСР о «Распределении прибыли по постоянным представительствам» даны рекомендации по применению статьи 7 и 9 соглашений на основании Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Первый отчет ОЭСР по трансфертному ценообразованию был издан в 1979 году. В 1995 году этот отчет был заменен новым расширенным Руководством. После выхода Руководства стало очевидно, что необходимо установить четкие и ясные законы о трансфертном ценообразовании, включая требования к документации.

Как следствие этого все больше и больше правительств внедрили законы о трансфертном ценообразовании и связанные с этим требования к документации. Несмотря на то, что большое число национальных систем трансфертного ценообразования основаны на принципе вытянутой руки, каждая внутренняя система страны имеет свои особенности и отражает ее внутреннюю позицию по вопросам трансфертного ценообразования.

С 1995 года Руководство несколько раз редактировалось. Изменения отражают возрастающий опыт и полученные знания в вопросах трансфертного ценообразования.

Один из основообразующих аспектов принципа вытянутой руки заключается в том, что чем обширнее функции, активы, риски одной из сторон сделки, тем выше будет предполагаемое вознаграждение, и наоборот. Поэтому возникает мотив перенести функции, активы, риски туда, где выручка от них будет облагаться налогом более льготно.

Если переместить основные функции может быть затруднительным, то риски и права собственности на материальные и нематериальные активы в силу их природы перенести будет легче. Многие налоговые структуры корпораций фокусируются на распределение значительных рисков и труднооцениваемых нематериальных активов в юрисдикции с низкими ставками, где выручка от них может вырасти благодаря их льготным налоговым режимам. Такие схемы могут способствовать или приводить к переносу прибыли и размыванию налоговой базы, ключевую ролью в которых могут играть постоянные представительства.

Перенос доходов с применением схем трансфертного ценообразования, связанных с размещением рисков и нематериальных активов, часто ставит трудный вопрос. Один основной вопрос – это обстоятельства, при которых конкретное распределение рисков налогоплательщиком должно быть принято. Трансфертное ценообразование по стандартам принципа вытянутой руки, как правило, признает распределение рисков, принятое связанными сторонами. Такое распределение рисков и его последствия при распределении доходов может стать источником разногласий. Оценка рисков часто подразумевает обсуждение того, на самом ли деле правопреемник нематериальных активов с низкой ставкой должен рассматриваться как лицо, принявшее от имени консолидированной группы ТНК значительные риски, связанные с разработкой и использованием нематериальных активов в коммерческих операциях.

В результате такой аргументации налоговые органы получают дополнительную нагрузку в работе по проверке истинного смысла таких схем и определении того, отвечают ли результаты таких действий по совокупности политическим нормам (т.е. предотвращение неадекватного снижения базы). Правила трансфертного ценообразования в части отнесения рисков и активов внутри группы применяются отдельно по каждому юр. лицу, упрощая, таким образом, планирование, основанное на обособлении рисков на уровне отдельного члена группы. Существует много примеров тому, как можно распределять риски между членами аффилированной группы по принципу вытянутой руки (например, производство и продажа с низкими рисками, контракт по НИОКР и страхование через дочерни компании).

В соответствии с любой из этих моделей руководитель/страхователь может базироваться в юрисдикции с низкой налоговой ставкой, а поставщик услуг/застрахованное лицо может базироваться в юрисдикции с высокой налоговой ставкой. Ключевая проблема – это определение обстоятельств, при которых такие схемы приведут к снижению налоговой базы или внесут в этот процесс свой вклад, а также определение принципов, по которым рассматривается вопрос снижения налоговой базы.

Схемы, связанные с переносом рисков, вызывают ряд сложных вопросов, связанных с трансфертным ценообразованием. На фундаментальном уровне поднимается вопрос о том, как фактически распределяются риски между членами консолидированной группы ТНК, и должны ли правила трансфертного ценообразования с легкостью принимать основанное на договоре распределение риска.

Здесь также возникает вопрос, связанный с уровнем экономической целесообразности необходимой для признания основанного на договоре распределения риска, включая вопросы, связанные с административными возможностями для контролирования рисков, а также необходимыми финансовыми ресурсами, чтобы нести эти риски. И наконец, встает вопрос о том, следует ли оплачивать компенсационные платежи, когда риск распределяется между членами группы. В Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию затронуты эти вопросы в контексте работы по реструктуризации бизнеса. Эти вопросы также рассматриваются в связи с проводимой работой по нематериальным активам.

Таким образом, существует мнение, что в Руководстве слишком большое внимание уделяется легальным структурам (как отражено, например, в основанных на

договорах распределения риска), а не реальности экономически интегрированных групп что может вносить свой вклад в практику переноса прибыли из одного государства в другое.

Нормы частного права по определению из теории права не должны регулировать все разнообразие отношений, складывающихся в сфере предпринимательской деятельности. Кроме того, приоритетным способом разрешения споров в сфере гражданских правоотношений является проведение переговоров для самостоятельного поиска решения, устраивающего все стороны, без участия контролирующего органа в виде суда. В результате многочисленных изменений в сфере гражданского законодательства статус представительств и филиалов изменился мало. Появилось дополнительное указание о необходимости наличия сведений о филиалах и представительствах в ЕГРЮЛ. Гражданское законодательство не предусматривает иные формы обособленных подразделений юридических лиц, например, бюро, отделения, конторы, предусмотренные НК РФ. Из-за этого периодически возникают вопросы, но по большей части, это споры субъектов гражданских правоотношений, а споры с налоговым органом. Для гражданско-правовых отношений более существенными являются вопросы определения дееспособности филиала и представительства, которая в соответствии с судебной практикой, сведена к полномочиям, указанным в доверенности. Таким образом, можно сделать вывод, что хотя в гражданском праве и отсутствует указание на все возможные формы существования обособленных подразделений организации, существенного значения этот пробел не имеет. Есть даже определенные сомнения о необходимости указания в законе такой формы, как представительство. Так как любая деятельность как филиала, так и представительства невозможна без доверенности юридического лица, то указание в реестре представительства как обособленного подразделения никак не влияет для целей эффективного осуществления предпринимательской деятельности, кроме как, возможно, некоего репутационного значения. Также, с учетом внедрения в бизнес информационных технологий, представляется, что в скором времени потребность осуществлять многие виды деятельности с привязкой к территории, станет не такой насущной. Аргументом против закрепления наличия филиалов и представительств в реестре является как раз проблема с определением места предъявления исковых требований. В случае отсутствия представительств и филиалов, добросовестный

контрагент вынужден сталкиваться с дополнительными издержками, связанными с подачей иска к основной организации, которая может находиться совсем в другом регионе. Однако вопрос подсудности может быть решен указанием в договорах места исполнения договора (ч.4 ст.36 АПК). Кроме того, нормы законодательства о защите прав потребителей защищают потребителей-истцов, позволяя им подать иск по месту своего проживания (ч.7 ст.29 ГПК РФ).

Таким образом, представляется возможным путем перечисления указать в ГК РФ различные формы обособленных подразделений организаций, не устанавливая закрытый перечень, и при этом установить обязанность внесения сведений о филиалах в ЕГРЮЛ.

Относительно правового положения иностранных организаций следует резюмировать следующее. Законодательство (например, разрешение банкам открывать расчетный счет неаккредитованным иностранным организациям) и судебная практика идут по пути благоприятствования предпринимательской деятельности иностранных компаний при выполнении последними налоговых обязательств. Таким образом, правовая форма осуществления деятельности не так значима в случае постановки компании на налоговый учет и правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов. Опять же, в случае нарушений, судом будет оцениваться фактический характер деятельности компаний, в частности, связь ее с территорией, а не правовая форма. Имеет место также и тенденция к упрощению процесса исполнения налоговых обязательств, например, появление электронного сервиса НДС-регистрации, проверки сведений налоговых реестров.

4.2 Предложения по внесению изменений в международные договоры в части вопросов налогообложения и обмена информацией

Последние годы наблюдается пересмотр судами сложившейся правоприменительной практики, связанной с соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее – «СИДН»). С открытием экономик стран бывшего СССР основной задачей было создание условий для иностранных инвестиций, в том числе предоставление гарантий от двойного налогообложения доходов от транснациональных операций в рамках международных холдингов. На сегодняшний день большинство

стран столкнулось с проблемой злоупотребления механизмами, заложенными в СИДН, что привело к менее формальному подходу применения судами норм СИДН, чем ранее.

Проблема использования положений СИДН с целью создания схем уклонения от уплаты налогов актуальна и для стран-членов ЕАЭС. Наиболее полно случаи злоупотребления СИДН были сформулированы в рамках программы BEPS. Поэтому налоговые службы стали более внимательной при налоговых проверках рассматривать вопросы международной налоговой оптимизации, описанные в документах BEPS. Отдельное внимание уделяется вопросу искусственного избежания статуса постоянного представительства. Как указывает ФНС России, «если иностранная компания избегает получения статуса постоянного представительства по месту осуществления деятельности и одновременно доходы от такой деятельности не облагаются налогом на прибыль в юрисдикции, где она фактически является резидентом, то создается ситуация «двойного неналогообложения» [17].

Ряд международных договоров предусматривают возможность включения в состав расходов постоянного представительства, в том числе и расходов (включая управленческие и общеадминистративные расходы), понесенных иностранной организацией от деятельности постоянного представительства в РФ и в других государствах. Вместе с тем, если иностранная организация является резидентом государства, с которым у России отсутствует Соглашение об избежании двойного налогообложения, или же положениями такого Соглашения не предусмотрен учет «расходов, переданных головным офисом», то при расчете налогооблагаемой прибыли иностранной организации, ведущей деятельность в РФ через постоянное представительство, могут быть учтены только расходы, понесенные ею в РФ, и связанные с деятельностью постоянного представительства. Поскольку, например, Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и Британскими Виргинскими островами не заключено, то распределяться могут только расходы, понесенные на территории РФ.

Проведенный правовой анализ судебной практики налоговых споров по вопросам налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности иностранных предприятий через постоянные представительства (учреждения) на территории стран-членов ЕАЭС выявил общие и специфичные для отдельных стран тенденции.

Следует отметить, что наиболее формализованный подход при разрешении налоговых споров и с иностранным элементом был выявлен у Республики Казахстан. Наиболее лояльные решения по отношению к налогоплательщикам принимаются судами в Кыргызской Республике.

Необходимо отметить, что во всех странах ЕАЭС суды применяют нормы СИДН в качестве превалирующих над нормами национального законодательства.

Очевидно, что для стабильного развития экономики как РФ, так и всех стран ЕАЭС составляющих единое экономическое пространство необходимо принятие единообразных правил для налогообложения трансграничных сделок и компаний имеющих коммерческое присутствие на территории нескольких стран ЕАЭС.

Одним из наиболее труднодоказуемых и администрируемых является электронная коммерция, и если вопросы установления источника дохода компании через постоянное представительство при обычном бизнесе не представляет особых затруднений для налоговых органов, то для доказывания получения дохода от электронной коммерции без необходимых упоминаний в международных договорах это практически невозможно.

В случае, если внести изменения в российскую модельную конвенцию в статьи 5 и 7, то это позволит пресечь злоупотребления статусом постоянного представительства, в том числе и для таких новых видов бизнеса как электронная коммерция.

Предлагается дополнить ст.5 российской модельной конвенции об избежании двойного налогообложения новым пунктом: «пункт 3 подп. г) поставка, поставка с помощью сети интернет цифровых продуктов резидентам договаривающегося государства, осуществляемая резидентом другого договаривающегося государства, если деятельность такого характера носит регулярный характер и продолжается в пределах первого договаривающегося государства более чем 9 месяцев».

Также предлагается дополнить пункт 1 ст.7 российской модельной конвенции: «б) продажам в этом другом государстве товаров или изделий, которые совпадают с товарами или изделиями, которые продаются через постоянное учреждение, и (или) осуществляемым посредством заключения сделок с использованием информационно-коммуникационных технологий с резидентами другого договаривающегося государства;

в) другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом другом государстве, которая по своему характеру совпадает с предпринимательской деятельностью, осуществляемой через такое постоянное учреждение, и (или) осуществляемой посредством заключения сделок с использованием информационно-коммуникационных технологий с резидентами другого договаривающегося государства».

Также предлагается изменить пункт 4 ст.5 российской модельной конвенции, исключив упоминание о деятельности подготовительного или вспомогательного характера: «е) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления любой другой деятельности *независимо от ее характера*;

f) содержание постоянного места деятельности исключительно для осуществления любой комбинации видов деятельности, перечисленных в подпунктах от а) до е),

при условии, что такая деятельность или, в случае подпункта f), общая деятельность - постоянного места деятельности, имеет подготовительный или вспомогательный характер».

Целесообразно дополнить статью 5 российской модельной конвенции новым пунктом 4.1 («анти фрагментационное правило»): «...

4.1 Пункт 4 не применяется к постоянному месту деятельности, которое используется или поддерживается предприятием, если предприятие или связанное с ним ассоциированное предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в том же месте или в другом месте в том же Договаривающемся государстве и

а) это место или другое место является постоянным представительством для предприятия или для связанного с ним ассоциированного предприятия в соответствии с положениями настоящей статьи, или

б) общая деятельность в результате комбинации деятельности, осуществляемой двумя предприятиями в том же месте, или же предприятия или связанных ассоциированных предприятий в двух местах, не имеет подготовительного или вспомогательного характера, при условии, что предпринимательская деятельность осуществляется двумя предприятиями в том же месте, или же предприятие или связанные ассоциированные предприятия в двух местах, представляют собой взаимодополняющие функции, которые являются частью когезионной предпринимательской операцией.»

Внести новую редакцию пункта 5 статьи 5 российской модельной конвенции: «Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 6, когда лицо, действует в Договариваемом Государстве по поручению предприятия и, тем самым, обычно заключает договоры, или ведет переговоры о существенных условиях договоров, которые осуществляются

а) от имени предприятия, или

б) для передачи права собственности на, или для предоставления права пользования имуществом, принадлежащего этому предприятию или которое предприятие имеет право использовать, или

с) для оказания услуг этим предприятием,

это предприятие будет считаться имеющим постоянное представительство в этом Государстве в отношении любой деятельности, которую это лицо осуществляет для предприятия, если только деятельность такого лица не ограничивается упомянутой в пункте 4, которая, если и осуществляется через постоянное место деятельности, не превращает это постоянное место деятельности в постоянное представительство согласно положениям этого пункта.

Внести новую редакцию пункта 6 статьи 5 российской модельной конвенции: «...

а) Пункт 5 не применяется, если лицо, осуществляет деятельность в Договариваемом Государстве по поручению предприятия другого Договариваемого Государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в первом упомянутом Государстве в качестве независимого агента и действует для предприятия в рамках обычного ведения такой предпринимательской деятельности. Если, однако, лицо действует исключительно или почти исключительно по поручению одного или нескольких предприятий, с которыми оно связано, то такое лицо не должно считаться независимым агентом по смыслу настоящего пункта в отношении любого такого предприятия.

б) Для целей настоящей статьи, лицо, будет считаться связанным с предприятием, если одно из них обладает, по крайней мере 50 процентной долей участия, в другом (или, в случае компании, по крайней мере, 50 процентами от совокупных голосов и стоимости акций компании или доли участия в капитале компании), или если другое лицо владеет, по крайней мере 50 процентной долей участия (или, в случае компании, по крайней мере, 50 процентами от совокупных

голосов и стоимости акций компании или доли участия в капитале компании) в лице и в предприятии. В любом случае, лицо будет считаться связанным с предприятием, если, основываясь на всех соответствующих фактах и обстоятельствах, один имеет контроль над другим или оба находятся под контролем одних тех же лиц или предприятий».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf
- 2 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en
- 3 См. обзор судебной практики по налоговым спорам PWC от октября 2013 года, Налоговый обзор, выпуск №35 (353)
- 4 http://www.pwc.ru/en_RU/ru/tax-consulting-services/legislation/assets/tax-flash-report-issue-35-353-rus.pdf
- 5 <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>
- 6 <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>
- 7 Письмо от 19 августа 2013 года № 03-08-05.33673, От 16 августа 2013 года № 03-01-18.33520, От 1 ноября 2012 года № 03-08-13 и др.
- 8 <http://kad.arbitr.ru>
- 9 <http://www.consultant.ru/>.
- 10 Определение ВС РФ от 14.01.2016 № 305-КГ15-11546
- 11 Определение ВС РФ от 28.05.2015 № 305-КГ15-4783
- 12 Определение ВС РФ от 23.04.2015 № 305-КГ14-7775
- 13 Постановление ФАС Московского округа от 17.12.2013 № Ф05-13101/2013 по делу № А40-157543/12
- 14 ст.61 Закона Республики Армения «О налоге на прибыль» (принят 30.09.1997) // <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1839&lang=rus;>
- 15 Модельной конвенции ОЭСР
- 16 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы
- 17 https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/international_cooperation/deooffshore/