



4848030

ВИКУЛОВ Кирилл Евгеньевич



**«Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через
постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в
России»**

Специальность 12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

2 6 МАЙ 2011

Москва, 2011

Диссертация выполнена на кафедре административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России.

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Толстопятенко Геннадий Петрович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Винницкий Даниил Владимирович

кандидат юридических наук, доцент
Яговкина Вита Александровна

Ведущая организация: **Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова**

Защита диссертации состоится 16 июня 2011 г. в 18 часов 00 минут на заседании диссертационного совета Д 209.002.05 по юридическим наукам при Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России по адресу: 119454, г. Москва, проспект Вернадского, 76, аудитория 423.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России по адресу: 119454, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

Автореферат разослан « 11 » июня 2011 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



д.ю.н., профессор
Павлов Е.Я

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. Современная мировая экономика характеризуется усилением торговых связей, трансграничным движением капитала и ускорением процессов интернационализации экономик государств. Эти процессы являются реакцией на бурное развитие современных технологий и инфраструктуры, позволяющих преодолевать естественные границы стран. Компании активно используют достижения глобализации и новые технологии для оптимизации коммерческой деятельности, сокращения не только производственных и административных, но и налоговых издержек. Модели бизнеса существенно усложнились, снизилось значение физического присутствия персонала и размещения основных средств в государстве-источнике доходов для ведения предпринимательской деятельности, получение прибыли определяется большим количеством факторов. Компании значительно усилили экономическую экспансию на новые рынки и ведут активную коммерческую деятельность за пределами своих стран.

В этих условиях необходимо достичь четкого понимания и соблюдения современных международных правил налогообложения организаций, ведущих непосредственную активную коммерческую деятельность за пределами юрисдикции своей инкорпорации. Налогообложение доходов от такой деятельности компаний, не являющихся налоговыми резидентами в стране-источнике, осуществляется через институт «постоянного представительства». Указанный институт является одним из ключевых инструментов трансграничного налогообложения и требует детальных норм в национальном законодательстве и сбалансированного правового регулирования на международном уровне. Наиболее разработанный комплекс правил, регулирующих вопросы возникновения и определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство (далее «налоговая база постоянного представительства»), принадлежит Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (далее «ОЭСР»). Указанные правила являются неотъемлемой частью Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее

«Модельная конвенция ОЭСР»), являющейся основой для большинства соглашений об избежании двойного налогообложения. Подход ОЭСР к налогообложению постоянных представительств обеспечивает справедливое распределение налоговых прав между юрисдикциями и отражает широкий консенсус как государства-участников, так и стран, не являющихся членами организации.

Российские правила налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство были сформулированы в конце 90-х годов и не учитывают изменений в экономике, происходящих под воздействием глобализации и современных технологий. На практике отсутствие понимания актуальных международных подходов к налогообложению доходов от деятельности через постоянное представительство приводит к двойному налогообложению иностранных инвесторов и необоснованным налоговым доначислениям. Или возникает обратная проблема, когда за счет пробелов в законодательстве иностранные организации занижают налогооблагаемую прибыль в России или вообще избегают налогов. Для России, стремящейся интегрироваться в международные экономические отношения, анализ опыта ОЭСР и гармонизация национального законодательства с общепринятыми международными нормами является актуальной проблемой, влияющей непосредственно на инвестиционную привлекательность государства и доходы бюджета.

Степень разработанности проблемы. Теме налогообложения постоянных представительств посвящено большое количество документов и публикаций, прежде всего за рубежом. Важнейшее место здесь занимают комментарии к Модельной конвенции ОЭСР, руководства по трансфертному ценообразованию и доклады ОЭСР. Тематику налогообложения постоянных представительств исследовали известные специалисты в области международного налогового права, в том числе профессор Клаус Фогель (Klaus Vogel), профессор Джон Хастон (John Huston), профессор Арвид Скаар (Arvid Skaar), Филип Бейкер (Philip Baker) и Ричард Коллиер (Richard Collier), профессор Раффаэле Руссо (Raffaele Russo). Кроме того, этому аспекту

посвящено большое количество книг и статей авторов из разных стран мира, в том числе статьи в ведущих периодических изданиях в области налогообложения: International Tax Review и Tax Notes International. Указанные публикации формируют комплекс знаний по вопросам налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, но никак не анализируют специфику и опыт применения этого института в России.

В отечественной науке проблемам налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, посвящено много публикаций в специализированных юридических и бизнес журналах, главы монографий и учебной литературы. В частности, отдельными проблемами налогообложения в рамках этого института занимались Архирейский А.Б., Баев С.А., Васильева Н.М., Кашин В.А., Климентьева В.Г., Кучеров И.И., Ларютина И.А., Пепеляев С.Г., Полежарова Л.В., Петрыкин А.А., Перебейнос Ю.А., Чуприков Е.А. Но публикации указанных авторов не содержат детального исследования института постоянных представительств и в большинстве случаев ограничиваются кратким описанием этой концепции и анализом особенностей применения российских правил налогообложения. Наиболее полно вопросы налогообложения постоянных представительств освещены в кандидатской диссертации Коннова О.Ю. «Институт постоянного представительства в налоговом праве» (М.: 2001). Вместе с этим, существующие публикации не учитывают последних изменений и подходов к налогообложению, разработанных ОЭСР и государствами с развитой налоговой системой.

Цели и задачи исследования. Работа направлена на выявление и исследование современных подходов к правовому регулированию налогообложения иностранных организаций, ведущих активную коммерческую деятельность. Диссертация ориентирована на формирование на этой основе теоретико-правовой базы и конкретных предложений по совершенствованию российского налогового законодательства для целей устранения двойного или «недостаточного» налогообложения, ликвидации неопределенности

отечественного правового регулирования, формирования в России благоприятного инвестиционного климата.

В рамках указанных целей решаются следующие задачи:

- исследование возникновения, эволюции и современного этапа развития института постоянных представительств и механизмов определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, для выявления надлежащего объекта анализа в международном налоговом праве;
- описание и анализ современного международного подхода к регулированию вопросов налогообложения постоянных представительств иностранных организаций;
- сравнительно-правовой анализ современных международных правил и текущего российского законодательства по данным вопросам с целью выявления противоречий и пробелов правового регулирования в России;
- анализ результатов и формирование конкретных предложений по совершенствованию российского правового регулирования института постоянных представительств и определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования являются правоотношения между государством (в лице его налоговых органов) и иностранной организацией-налогоплательщиком, возникающие при налогообложении доходов от ее активной экономической деятельности в этом государстве. В фокусе исследования находятся правоотношения, связанные как с фактом распространения налоговой юрисдикции на доходы иностранной организации (институт постоянного представительства), так и с определением налоговой базы (прибыли) иностранной организации.

Предметом диссертационного исследования являются механизмы правового регулирования института постоянных представительств и расчета налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, в международном (на базе подхода ОЭСР) и российском

налоговом праве. Ключевым вопросом института постоянных представительств являются признаки возникновения постоянных представительств, объективирующие налогообложение иностранных организаций в государственном источнике доходов. Завершают исследование правила расчета налоговой базы, представляющие сложную систему норм, направленную на окончательное определение размера налоговых обязательств иностранных организаций.

Выбор в качестве составной части предмета исследования подхода ОЭСР к вопросам налогообложения постоянных представительств объективирован проведенным в работе исследованием эволюции правового регулирования института постоянных представительств, позволившим установить, что современные правила ОЭСР определяют международную практику применения указанных норм. Поэтому именно подход ОЭСР, а не отдельной страны или группы стран, является надлежащей основой для сравнительно-правового анализа и выработки предложений по совершенствованию национального правового регулирования института постоянных представительств и расчета налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство.

Методологическая основа исследования. Методологическую основу диссертации составляют общенаучные и частнонаучные методы познания: диалектический, сравнительно-правовой, исторический, формально-логический, аналитический и герменевтический методы. Исследование юридических и экономических фикций, относящихся к постоянному представительству, осуществляется при помощи методов моделирования и аналогии.

Теоретическая основа исследования. В процессе создания теоретической основы диссертации были исследованы работы отечественных специалистов по налоговому праву: Баева С.А., Винницкого Д.В., Грачевой Е.Ю., Гончаренко И.А., Ивлевой М.Ф., Козырина А.Н., Коннова О.Ю., Кучерова И.И., Кучерявенко Н.П., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Толстолятенко Г.П., Хаменушко И.В., Химичевой Н.И., Щекина Д.М. и других. При написании диссертации были внимательно изучены труды иностранных

ученых и практиков в области налогообложения и налогового права: Бейкера Ф. (Baker P.), Руссо Р. (Russo R.), Скаара А. (Skaar A.), Фогеля К. (Vogel K.), Хастона Д. (Huston J.) и других.

Источниковедческая база исследования. Источниковедческую базу исследования составляют тексты Модельной конвенции ОЭСР, комментариев и руководств по трансфертному ценообразованию, доклады и материалы по вопросам налогообложения постоянных представительств, подготовленные авторитетными международными организациями, в первую очередь ОЭСР, международные соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные между Россией и иностранными государствами, законодательные и подзаконные акты России, отдельные законодательные акты иностранных государств, судебная практика российских и иностранных судов по вопросам налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство. Кроме того, в работе использован опыт налогового консультирования ведущих международных юридических, аудиторских и консалтинговых фирм, представленных в России.

Научная новизна исследования. За последнее десятилетие ОЭСР разработала и внесла в текст Модельной конвенции и комментарии к ней значительное количество поправок, определяющих международные правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство. Единая методология определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, была окончательно утверждена ОЭСР только в 2010 году. Учитывая последние изменения и тенденции международного налогообложения, в диссертации впервые в России комплексно исследуется актуальное содержание института постоянных представительств и правил определения прибыли иностранных организаций, действующих через постоянное представительство. Результаты исследования используются для уточнения доктринального подхода к постоянным представительством и правилам налогообложения иностранных организаций, ведущих активную коммерческую деятельность в России.

Научная новизна диссертации также проявляется в **выносимых на защиту положениях**, отражающих наиболее значимые теоретические и практические выводы:

1. Ключевым вопросом института постоянного представительства являются признаки деятельности иностранной организации, приводящей к образованию постоянного представительства. Указанные признаки целесообразно классифицировать на обязательные и факультативные. Классификация имеет важное теоретическое и практическое значение, так как деятельность иностранной организации может приводить к образованию постоянного представительства только в том случае, если она отвечает всем обязательным признакам. Факультативные признаки могут создавать презумпцию наличия постоянного представительства, определять направления и способы налогового контроля, но их наличие непосредственно не приводит к созданию иностранной организацией постоянного представительства.

2. С учетом особого состава обязательных признаков в правовой доктрине необходимо выделить в качестве отдельного вида - постоянное представительство при оказании услуг. Постоянное представительство указанного вида возникает в силу регулярного оказания услуг представителями иностранной организации не через постоянное место деятельности.

3. Историческое исследование, проведенное в работе, дает основания выделить следующие этапы развития правил определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, отличные от эволюционных ступеней самого института: с двадцатых годов XX века по 1933 год, с 1933 года по 1960 год и с 1960 года по настоящее время.

4. Постоянное представительство должно рассматриваться для налоговых целей как «отдельное и независимое предприятие». Основной задачей такого подхода, утвержденного ОЭСР, является выявление функций, предпринимательских рисков, активов и капитала постоянного представительства для создания гипотетической модели отдельного и независимого предприятия и применения к этой модели правил трансфертного

ценообразования. Указанные нормы представляют собой новый международный стандарт налогообложения - результат международного консенсуса и должны найти свое отражение в национальных законодательствах, заключаемых и перезаключаемых налоговых соглашениях.

5. Обязательные признаки постоянных представительств в российском налоговом законодательстве и правовой доктрине подлежат уточнению с учетом современного подхода ОЭСР. Анализ позволяет выделить следующие обязательные признаки постоянных представительств основного вида: определенность и целостность места деятельности, постоянность места деятельности и коммерческий характер. Для постоянных представительств агентского вида необходимо определить следующие признаки: наличие представителя на территории государства ведения деятельности, полномочия на заключение контрактов, обязывающих принципала, регулярность деятельности и зависимость агента от принципала. Для постоянных представительств при оказании услуг обязательными признаками являются: наличие представителя на территории государства ведения деятельности, выражение деятельности в форме услуг клиентам, регулярность деятельности, значительность деятельности или определенность и целостность места деятельности.

6. Для совершенствования российского налогового законодательства с учетом разработок ОЭСР необходимо: а) скорректировать определение понятия обособленного подразделения в Налоговом кодексе РФ с целью включения в этот термин не только стационарных рабочих мест, но и автоматизированных стационарных объектов имущества; б) закрепить в письменных разъяснениях Министерства финансов РФ налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам положение о том, что деятельность иностранной организации в России менее шести месяцев по общему правилу не должна признаваться регулярной и приводить к образованию постоянного представительства; в) выделить в Налоговом кодексе РФ в качестве отдельных оснований возникновения постоянных представительств место управления и оказание услуг в России, с учетом формулировок, использованных в Типовом

соглашении об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество.

7. В российском налоговом законодательстве необходимо утвердить комплекс правил расчета налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, основанный на концепции «отдельного и независимого предприятия». Внесение изменений в текст Налогового кодекса РФ должно сопровождаться принятием подробных разъяснений Министерства финансов РФ налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам, основанных на положениях Доклада ОЭСР по отнесению прибыли к постоянным представительствам 2010 года. Указанный подход должен также найти отражение в налоговых соглашениях, заключаемых и перезаключаемых Россией.

8. Для повышения эффективности российского налогового законодательства необходимо: а) исключить применение в России условного и фракционного методов определения прибыли, несоответствующих концепции постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия» и снять запрет на консолидацию финансовых результатов российских постоянных представительств одной иностранной организации для целей налогообложения; б) распространить применение правил трансфертного ценообразования не только на контролируемые сделки, но и на операции внутри транснациональных компаний, путем введения в Налоговый кодекс РФ наряду с понятием «сделки» понятия «операции» и включить в понятие «лица» постоянное представительство организации; в) распространить правила определения налоговой базы организаций, действующих через постоянное представительство, на российские компании, ведущие бизнес за рубежом, и предусмотреть возможность корректировки прибыли, если ее размер определяется не в соответствии с подходом «отдельного и независимого предприятия» и принципом «вытянутой руки».

Теоретическая значимость исследования. Теоретическая ценность диссертации состоит в изучении современных подходов и тенденций в налогообложении организаций, ведущих активную коммерческую деятельность

в иностранных государствах, уточнении видов постоянных представительств, классификации и состава признаков постоянных представительств. В диссертации осуществляется попытка внедрить в российскую науку понятийный аппарат и концепции налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, используемые в международном налоговом праве (например, подход «отдельного и независимого предприятия», концепцию «экономического собственника» и «внутренних операций»). Наконец, в исследовании проводится первый в российской правовой науке детальный анализ современных правил оценки налоговой базы иностранных компаний на основе подхода «отдельного и независимого предприятия».

Практическая значимость исследования. Практическая значимость работы проявляется в комплексном исследовании и разъяснении современной позиции ОЭСР по вопросам налогообложения доходов иностранных организаций от деятельности через постоянное представительство, являющейся наиболее авторитетным источником толкования соглашений об избежании двойного налогообложения. Результаты исследования могут использоваться как налоговыми органами, так и налогоплательщиками при определении факта наличия или отсутствия постоянного представительства иностранной организации в России, корректного определения налоговой базы, подготовке позиции в случае судебного разбирательства. Министерство финансов РФ как компетентный орган для целей соглашений об избежании двойного налогообложения может использовать материалы диссертации для целей детального понимания международных правил налогообложения и формирования позиции в рамках взаимосогласительной процедуры по вопросам, касающимся налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство. Кроме того, анализ недостатков российского правового регулирования, выводы и конкретные рекомендации, сделанные в работе, могут использоваться компетентными органами для совершенствования российского налогового законодательства, а также в рамках переговорного процесса при заключении и перезаключении

соглашений об избежании двойного налогообложения с иностранными государствами. Принятие указанных изменений может способствовать снижению количества споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, увеличению налоговых поступлений в российский бюджет без роста совокупной налоговой нагрузки на бизнес и снижения инвестиционной привлекательности России.

Апробация результатов исследования. Концептуальные идеи диссертации были рассмотрены и одобрены на заседании кафедры административного и финансового права Московского института международных отношений (Университета) МИД России. Основные положения диссертации были отражены в статьях автора в ведущих российских изданиях по вопросам налогообложения. Отдельные идеи диссертации использовались автором на открытых обсуждениях в рамках научно-практических конференций и семинаров, в частности: семинаре «Постоянное представительство иностранной организации в целях налогообложения: проблемы квалификации» // Научно-практический семинар, организованный юридической фирмой «Самета», 02/2011; семинаре «Are you ready for tax inspection?» // Научно-практический семинар, организованный юридической фирмой «Baker&McKenzie», 09/2011.

Материалы диссертации активно использовались автором в практике консультирования по налоговым вопросам в рамках ведущих иностранных юридических, аудиторских и консалтинговых фирм, представленных в России.

Структура работы. Структура определяется основными направлениями исследования и задачами. Диссертация разделена на две главы, каждая из которых содержит три параграфа, имеет введение, заключение и список использованной литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы диссертационного исследования; указывается степень разработанности проблемы; определяются

цели и задачи исследования, объект и предмет исследования, его методологическая, теоретическая основы и источниковедческая база; обосновывается научная новизна исследования, теоретическая и практическая значимость диссертации; формулируются основные положения, выносимые на защиту; приводятся сведения об апробации результатов исследования.

Глава I. «Понятие, основные характеристики и виды постоянных представительств» состоит из трех параграфов, которые посвящены краткому изложению истории и современных тенденций развития института постоянного представительства, понятию, видам постоянных представительств и их признакам в соответствии с подходом ОЭСР и существующим правовым регулированием в России.

В первом параграфе «Краткое изложение истории и современных тенденций развития института постоянного представительства» приводится краткий экскурс в историю возникновения и эволюции института постоянного представительства. Историческое исследование показало, что хотя концепция постоянного представительства возникла в национальном законодательстве (в частности, в законодательстве Пруссии), ее дальнейшее развитие осуществлялось в основном международными организациями. Это объясняется тем, что институт постоянного представительства затрагивает фискальные интересы сразу нескольких стран (страны резидентства иностранной организации и страны-источника дохода). Отдельные государства, действуя самостоятельно, оказались не в силах подготовить и утвердить компромиссные правила налогообложения доходов иностранных организаций таким образом, чтобы устранить проблему двойного налогообложения или возникновения ситуаций, когда ни одно из государств не взимает налоги с доходов из-за отсутствия интернациональной гармонизации правил налогообложения («недостаточное» налогообложение). Поэтому решение вопроса было передано авторитетной международной организации (Лиге Наций, затем ОЭСР), способной разработать правила, которые бы отражали баланс фискальных интересов государств и получили международное применение. Результатом работы стали нормы, включенные в

рекомендательные документы – типовые проекты двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения (модельные конвенции), получившие широкое распространение благодаря «экономической мотивации» стран и стремлению снять барьеры для роста трансграничной торговли.

Анализ, проведенный в диссертации, показал, что в настоящее время ОЭСР является ведущей организацией, занимающейся развитием института постоянных представительств. В рамках этого направления последнее десятилетие внимание ОЭСР было сосредоточено на уточнении признаков постоянных представительств и на исследовании влияния процессов глобализации и новых технологий на налогообложение. В частности ОЭСР подвергла критическому рассмотрению саму возможность применения постоянных представительств к электронной коммерции и деятельности по оказанию услуг, в ходе исследования организация подтвердила актуальность использования института и предложила специальные правила регулирования. Таким образом, был сохранен единый подход к налогообложению активной предпринимательской деятельности иностранных компаний и закреплена достигнутая степень гармонизации правового регулирования института постоянных представительств в мире. Правила, разрабатываемые ОЭСР в рамках Модельной конвенции ОЭСР, Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР и докладов по отдельным вопросам налогообложения постоянных представительств представляют сейчас концентрацию современного международного опыта налогообложения в этой сфере. Поэтому в диссертации сделан основополагающий вывод о необходимости исследовании именно опыта ОЭСР, включая последние доклады и разработки, а не опыта отдельно взятой страны или группы стран, для дальнейшего использования этого материала для сравнительно-правового анализа и совершенствования российского правового регулирования.

Во втором параграфе «Понятие, виды постоянных представительств и их признаки: подход ОЭСР» детально анализируется наиболее современный комплекс правил определения факта возникновения налоговых обязательств иностранных компаний в государстве-источнике доходов. В рамках

преимущества исследования работам таких известных иностранных ученых, как Фогеля К. (Vogel K.), Хастона Д. (Huston J.) и Скаара А. (Skaar A.), а также российских авторов, в частности, Пепеляева С.Г., Коннова О.Ю., в диссертации различаются постоянные представительства следующих принципиальных видов: «основного вида» (когда постоянное представительство образуется в результате ведения бизнеса иностранной компанией через постоянное место деятельности) и «агентского вида» (когда постоянное представительство возникает в результате действий зависимых агентов). Кроме того, в рамках диссертационного исследования обосновывается выделение в качестве отдельного вида «постоянного представительства при оказании услуг» (когда постоянное представительство возникает в силу оказания услуг представителями иностранной организации без постоянного места деятельности).

Ключевым вопросом исследования являются признаки образования постоянных представительств. В диссертации на основе анализа текста статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР и рассмотрения сложившейся правоприменительной практики была предложена и обоснована классификация признаков постоянных представительств на обязательные и факультативные, имеющая важное теоретическое и практическое значение. Роль факультативных признаков ограничена созданием презумпции наличия постоянного представительства, определением направлений налогового контроля и т.п., в то время как деятельность иностранной организации может приводить к образованию постоянного представительства только при соответствии всем обязательным признакам (для выбранного вида постоянного представительства). С этих позиций на базе толкования положений Модельной конвенции ОЭСР, изучения и обобщения международной практики в диссертации был уточнен состав обязательных признаков постоянных представительств:

- 1) для постоянных представительств основного вида:
 - определенность и целостность места деятельности;
 - постоянность места деятельности;

- коммерческий характер;
- 2) для постоянных представительств агентского вида:
 - наличие представителя на территории государства ведения деятельности;
 - полномочия на заключение контрактов, обязывающих принципала;
 - регулярность деятельности;
 - зависимость агента от принципала.
- 3) Для постоянных представительств при оказании услуг:
 - наличие представителя на территории государства ведения деятельности;
 - зависимость представителя от иностранной организации;
 - выражение деятельности в форме услуг, оказываемых клиентам;
 - регулярность деятельности;
 - коммерческая значимость деятельности или определенность и целостность места деятельности.

В работе детально рассматриваются указанные обязательные признаки постоянных представительств и сложившаяся международная практика их определения. Наконец, для целей раскрытия сущности постоянных представительств агентского вида в диссертации была предложена концепция смешения коммерческих интересов агента и иностранной организации-принципала. Если в результате такого смешения целей агент преследует не столько свои собственные интересы, сколько интересы принципала и осуществляет его основную коммерческую деятельность, у иностранной организации образуется достаточная экономическая связь с государством-источником доходов для возникновения постоянного представительства.

Третий параграф «Понятие, основные характеристики и виды постоянных представительств в российском налоговом праве» посвящен анализу института постоянных представительств в России. В результате глубокого изучения подхода ОЭСР и российского правового регулирования постоянных представительств был сделан принципиальный вывод: российские

правила налогообложения постоянных представительств иностранных организаций рецептированы из Модельной конвенции ОЭСР, вместе с этим, текущие правила не в полной мере учитывают развитие института постоянных представительств, особенностей современных экономических отношений и характеризуются недостаточным уровнем детализации. Несоответствие правового регулирования современным международным стандартам, отраженным в подходе ОЭСР, может приводить к двойному или «недостаточному» налогообложению доходов иностранных организаций в России. Об этом свидетельствуют материалы судебной и правоприменительной практики. Для устранения указанных недостатков на основе сравнительно-правового анализа предлагается ряд мер по совершенствованию правового регулирования института постоянных представительств в России. Указанные задачи практически должны решаться как непосредственным внесением изменений в заключаемые Россией соглашения об избежании двойного налогообложения, Налоговый кодекс РФ, так и принятием комплексных письменных разъяснений Министерства финансов РФ налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам. В работе предложены и обоснованы наиболее существенные меры, нашедшие отражение в положениях, выносимых на защиту, в частности: внесение в Налоговый кодекс РФ специальных положений о создании постоянного представительства при наличии места управления и при оказании услуг, распространение понятия обособленного подразделения на автоматизированные стационарные объекты имущества, утверждение шестимесячного критерия длительности предпринимательской деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства, и т.д. Указанные меры будут способствовать сближению российского правового регулирования постоянных представительств и международного опыта, формированию корректной и стабильной правоприменительной практики. В конечном счете, будет достигаться задача устранения двойного или «недостаточного» налогообложения.

Глава II. «Определение налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство» подчинена

общей логике исследования. Как и предыдущая глава, она объединяет три параграфа, посвященные историческому исследованию, современному подходу ОЭСР и российскому правовому регулированию определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство.

В первом параграфе «Краткое изложение истории и современных тенденций развития правил определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство» приводится первое в российской правовой науке исследование эволюционного развития правил определения налоговой базы компаний, ведущих предпринимательскую деятельность в иностранных государствах через постоянное представительство. Анализ, проведенный в диссертации, позволил установить, что процесс формирования и гармонизации правил определения налоговой базы начался несинхронно с определением самого понятия постоянного представительства и имеет иную историческую периодизацию. В диссертации предлагается выделить следующие этапы развития правил определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: с двадцатых годов XX века по 1933 год, с 1933 года по 1960 год и с 1960 года по настоящее время. Как и в случае с институтом постоянных представительств, правила определения налоговой базы преимущественно развивались на наднациональном уровне – авторитетными международными организациями, так как их эффективное применение напрямую зависело от достижения баланса фискальных интересов стран и высокой степени гармонизации. Указанная работа осуществлялась Лигой Наций и ОЭСР, ее выражением стали нормы, включенные в рекомендательные документы – типовые проекты двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения (модельные конвенции). Хотя указанные положения были широко реципированы государствами, интерпретация указанных норм существенно отличалась. В диссертации приводится первый в России комплексный анализ существующих подходов и методов оценки налоговой базы, в частности: подходов на базе концепции «силы притяжения», методов фактической и фракционной оценки прибыли, подходов

«соответствующей коммерческой деятельности» и «отдельного независимого предприятия». В рамках диссертации был установлен наиболее современный подход к определению налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, который должен получить международное распространение, а также был определен круг материалов для его анализа, представленный документами ОЭСР.

Второй параграф «Современные правила определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство: подход ОЭСР» представляет пока единственное в России комплексное исследование актуальных правил определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство. По результатам анализа современных документов ОЭСР в диссертации было установлено, что для наиболее точного определения экономической роли постоянного представительства и, соответственно, генерируемой прибыли, ОЭСР предлагает рассматривать постоянное представительство как «отдельное и независимое предприятие». Основной задачей официального подхода ОЭСР является не попытка уравнивать налогообложение постоянных представительств и дочерних организаций, а создать предпосылки применения к постоянным представительством правил трансфертного ценообразования для корректного определения прибыли. Это достигается путем создания гипотетической модели «отдельного и независимого предприятия» посредством так называемого двухступенчатого анализа.

На первом этапе определяется роль постоянного представительства, его права и обязанности в компании, в отношениях с третьими лицами и другими ее подразделениями. Это реализуется путем применения функционального и фактологического анализа: 1) внутренних и внешних условий деятельности, 2) полномочий персонала, влияющих на распределение рисков, 3) используемых активов, 4) принимаемых прав и обязанностей и 5) капитала постоянного представительства. Каждый шаг функционального и фактологического анализа имеет ряд теоретических оснований и практических особенностей, подробно

изложенных в диссертации. В рамках функционального и фактологического анализа впервые решаются проблемы четкого распределения внутри одного юридического лица: предпринимательских рисков (риски следуют за активами и существенными функциями персонала, относящимися к их первоначальному принятию и последующему управлению), активов (вводится понятие «экономического собственника») и капитала (представлены понятие и правила распределения «бесплатного капитала»).

На втором этапе созданная гипотетическая модель «отдельного и независимого предприятия» делает возможной выборку сопоставимых независимых компаний и проведение необходимых корректировок прибыли в соответствии с актуальными правилами трансфертного ценообразования. Решается вопрос противодействия уклонению от уплаты налогов и размыванию налоговой базы в государстве-источнике доходов путем концентрации прибыли в иностранных подразделениях или аффилированных компаниях-контрагентах. Налогообложение постоянных представительств сближается с правилами, существующими для юридических лиц, снижается роль административных факторов при выборе форм ведения бизнеса, уменьшаются риски двойного или «недостаточного» налогообложения. В контексте второй ступени анализа исследованы вопросы применения правил трансфертного ценообразования в рамках единого юридического лица. Кроме общетеоретических, в диссертации исследуются практические аспекты и особенности использования методов трансфертного ценообразования для целей постоянных представительств путем моделирования и оценки наиболее распространенных операций иностранных организаций. В результате в диссертации удалось сформировать комплексное понимание современных правил определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство.

В третьем параграфе «Правила определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство в российском налоговом праве» проводится критический анализ российских норм оценки налоговой базы компаний от непосредственной предпринимательской деятельности за рубежом. В диссертации было

установлено, что российское правовое регулирование значительно отличается от современных международных стандартов, нашедших выражение в подходе ОЭСР. В соответствии с интерпретацией положений Налогового кодекса РФ российскими налоговыми органами иностранные организации даже не могут уменьшать доходы постоянного представительства на связанные с его деятельностью экстерриториальные расходы. Хотя этот запрет снимается для организаций в случае применения налоговых соглашений, двойное налогообложение может возникать при использовании структур, не подпадающих под защиту международных конвенций, нарушая принцип соответствия доходов и расходов.

Определение налоговой базы иностранных организаций в России только для простых моделей организации бизнеса (например, когда постоянное представительство непосредственно продает товары или оказывает услуги) основано на фактическом определении прибыли постоянного представительства и может соответствовать результату применения концепции «отдельного и независимого предприятия». В остальных случаях продолжают использоваться условный и фракционный методы определения прибыли.

Для структур, предполагающих участие постоянного представительства в производстве товаров, оказании работ или услуг, реализуемых иностранными подразделениями, а также для целей определения расходов, понесенных иностранной организацией для всех своих отделений, процесс определения налоговой базы в России поставлен в зависимость от методики распределения мировых доходов и расходов, закрепленной в документах головного офиса иностранной организации. В этом случае речь идет не о реальной, а о расчетной прибыли иностранной организации, определенной фракционным методом, не соответствующим концепции постоянного представительства как «отдельного и независимого предприятия». Такие правила идут вразрез с положениями многих действующих соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Россией. Национальное законодательство не содержит необходимых правил выявления и оценки деятельности, активов, рисков и капитала постоянных представительств, что составляет основу применения

метода «отдельного и независимого предприятия» и обеспечивает корректное определение налоговой базы иностранной организации. Отсутствует полноценная практика применения к постоянным представительствам правил трансфертного ценообразования. Указанные проблемы приводят к дуализму национальных норм и положений международных договоров. Последняя судебная практика, в том числе дело международной информационной компании «Блумберг Эл-Пи», свидетельствует о том, что такое несоответствие национального законодательства современным международным подходам определения прибыли приводит к явным случаям двойного налогообложения.

На основе проведенного анализа в диссертации предложен и обоснован комплекс мер по совершенствованию российского правового регулирования определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, и приведению его в соответствие с общепринятыми международными стандартами на базе подхода ОЭСР. Указанные изменения целесообразно осуществить путем внесения поправок в Налоговый кодекс РФ, принятием Министерством финансов РФ комплексных разъяснений налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам, согласования новых текстов налоговых соглашений. Эти меры целесообразно предпринять после или одновременно с реформированием правил трансфертного ценообразования, необходимых для корректного расчета прибыли. Приведенные в диссертации рекомендации нашли отражение в положениях, выносимых на защиту, и включают закрепление в национальном законодательстве концепции «отдельного и независимого предприятия» в качестве стандарта определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, исключение условного и фракционного методов оценки прибыли, распространение правил трансфертного ценообразования на операции между подразделениями компании и принятие детальных разъяснений по применению концепции «отдельного и независимого предприятия» на базе Доклада ОЭСР 2010 года. По нашему мнению, в результате осуществления указанных мер должна достигаться задача формулирования ясного и стабильного комплекса правил

налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство. Совершенствование правового регулирования будет соответствовать современным международным стандартам и тенденциям в области налогообложения и будет способствовать снижению рисков двойного или «недостаточного» налогообложения, противодействию манипулированию доходами и расходами, размыванию налоговой базы иностранных организаций в России. Кроме того, сближение российских и международных правил налогообложения может обеспечивать сокращение дискреции налоговых органов при расчете налоговой базы, рост стабильности правоприменительной практики и снижение для иностранных организаций административных издержек ведения бизнеса в России. Таким образом, будет повышаться инвестиционная привлекательность России, реализовываться стратегия на привлечение долгосрочных иностранных инвестиций в российскую экономику.

В заключении подводятся итоги диссертации, обобщаются выводы, полученные в ходе проведенного исследования.

**ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОГО
ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ**

**Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных
журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ**

1. Викулов К.Е. Налогообложение постоянных представительств иностранных организаций: российский и международный опыт // Налоговая политика и практика. – 2009. - №5. – 1 п.л.
2. Викулов К.Е. Правила налоговой консолидации в России: преимущества и недостатки // Налоговая политика и практика. – 2009. - №1. – 0,8 п.л.

Статьи, опубликованные в иных изданиях

3. Викулов К.Е. Экспертное мнение: Компаниям разрешили выбрать способ расчета процентов по долгам // Генеральный Директор № 3 (март) 2009 – 0,1 п.л.
4. Викулов К.Е. Антикризисные налоговые меры на 2009 год // Генеральный Директор № 1 (январь) 2009 – 0,3 п.л.

Подписано в печать: 10.05.2011
Объем: 1,5 усл.п.л.
Тираж: 120 экз. Заказ № 765
Отпечатано в типографии «Реглет»
119526, г. Москва, Ленинградский пр-т, д. 74, корп. 1
(495) 790-47-77; www.reglet.ru