

УДК 336.221.264

С.В. Кравчук

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНЦЕПЦИИ ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА В РОССИИ

***Аннотация.** В статье описаны особенности налогообложения организаций в условиях цифровой экономики. Рассмотрено появление, развитие, а также порядок применения концепции постоянного представительства в России и за рубежом. Проанализированы актуальные проблемы налогообложения иностранных организаций в условиях цифровой экономики. В заключение автором предложены механизмы устранения недостатков через применение международных соглашений, международного опыта, а также проиллюстрирована целесообразность более широкого использования иностранных методологических документов.*

***Ключевые слова:** постоянное представительство, деятельность иностранной организации в России, цифровая экономика, размытие налогооблагаемой базы и перемещение прибыли.*

Sergey Kravchuk

## DEVELOPMENT OF PERMANENT ESTABLISHMENT CONCEPT IN RUSSIA

***Annotation.** The article describes the specifics of the taxation of organizations in the digital economy as well as emergence, development and application of the concept of permanent establishment in Russia and abroad. The article analyses problems of taxation of foreign organizations in the conditions of the digital economy are. The article suggests mechanisms for eliminating the shortcoming through the application of international agreements, international experience, as well as the advisability of wider use of foreign methodological documents.*

***Keywords:** permanent establishment, business of foreign companies in Russia, digital economy, base erosion and profit shifting.*

Сектор разработки программного обеспечения (далее – ПО) является одним из наиболее перспективных секторов экономики. По оценкам одного из ведущих аналитических агентств, его средний ежегодный рост за последние несколько лет превышал 6 %, а размер на 2015 г. составил 149 млрд долл. США, сохраняя тенденцию к росту до 201 млрд долл. США к 2019 г. [5]. Однако более важным является то, что сектор разработки ПО обеспечивает мультипликативный эффект для всей экономики. Благодаря сектору разработки ПО произошла цифровая трансформация экономики: компании смогли изменить модель ведения бизнеса и существенно повысить производительность, контроль, улучшить коммуникацию и, как следствие, снизить себестоимость продукции и повысить прибыльность бизнеса.

Колоссальное влияние сектора разработки ПО на экономику на протяжении последних лет привело к значительному росту интереса к его изучению со стороны государства, однако вопросы налогообложения, которые порождает сектор, несмотря на отдельные действия правительств, остаются открытыми. Так, достаточно остро стоит вопрос налогообложения деятельности иностранных компаний в условиях цифровой экономики, ведь разработанные в начале XX в. подходы к налогообложению деятельности иностранных организаций отталкиваются от совершенно других моделей ведения бизнеса. Ранее для ведения коммерческой деятельности в иностранном государстве компании имели определенный уровень присутствия в этом государстве в виде офиса и укомплектованного штата специалистов, сейчас это стало необязательным. Благодаря информационным и коммуникаци-

онным технологиям, а также широкому использованию ПО, компании стали применять новые бизнес-модели, основанные на использовании автоматизированных систем, управляемых сложным системным или прикладным ПО без участия человека, из-за чего правила налогообложения, которые отталкивались от функций персонала, часто позволяют компаниям избежать налогообложения. Компании стали более мобильными, перемещение бизнеса из юрисдикции в юрисдикцию занимает намного меньше времени, чем ранее [8]. Размывание цепочки создания стоимости, а также изменение существующих и появление новых бизнес-моделей в целом приводит к тому, что теперь деятельность иностранных организаций, которая велась в стране и облагалась налогами, часто перестает быть налогооблагаемой, что приводит к снижению налоговых поступлений в бюджет, необоснованному перераспределению прав облагать доходы в другом государстве или вовсе к необложению доходов налогом ни в одном государстве, часто это обусловлено применением налоговых соглашений [2].

Концепция постоянного представительства как один из способов определения пределов прав двух государств на налогообложение доходов была сформулирована в начале XX в. Налоговой комиссией Лиги Наций и незначительно дорабатывалась в течение всего века. Концепция предполагает, что государство, резидентом которого является компания, имеет право на обложение всего дохода этой компании за исключением той его доли, которая относится к коммерческой деятельности компании в другом государстве [9].

В России концепция постоянного представительства, представленная в статьях 306–308 Налогового Кодекса РФ, в своей основе идентична подходу, выработанному Налоговой комиссией Лиги Наций и позднее доработанному Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), однако имеет некоторую специфику [4]. Российский подход предполагает меньшее количество видов деятельности, которые не приводят к возникновению постоянного представительства, а также более строгие правила в части возникновения постоянного представительства для строительной площадки.

Большая жесткость применения концепции не учитывает реалии цифровой экономики. Российский подход, аналогично подходу ОЭСР, не учитывает многие современные особенности ведения бизнеса. Так, в частности, достаточно часто иностранные группы переходят от модели региональных торгующих компаний к модели региональных маркетинговых компаний или агентов. В рамках такого подхода вместо посреднического договора заключается договор на оказание маркетинговых услуг или агентский договор, согласно которым локальная компания оказывает услуги по поиску клиентов – в случае заключения договора об оказании маркетинговых услуг, или агентский договор – в случае агентской модели. В таком случае локальные компании де-факто выполняют функции торгующих компаний, но, благодаря исключениям, которые содержит российский подход и подход ОЭСР, такая деятельность де-юре не приводит к возникновению постоянного представительства иностранной организации. Российский подход также не учитывает, что деятельность, которая ведется иностранной организацией в России и попадает под исключение, также может являться основной для иностранной организации. Наконец, одной из тех проблем, которые были выявлены рабочей группой ОЭСР в рамках Проекта по борьбе с размыванием налоговой базы и уклонением от налогообложения (далее – BEPS) и в полной мере применимы к российской действительности, является фрагментация деятельности. При фрагментации компания разбивает деятельность в иностранном государстве на несколько подразделений или взаимозависимых региональных компаний и, пользуясь исключением вспомогательной и подготовительной деятельности, применяющимся к обособленным подразделениям, не уплачивает налог на прибыль.

Были предложены решения, которые в полной мере могут быть использованы для совершенствования порядка применения концепции в России. В частности, в отчете ОЭСР было предложено следующее.

1. Уточнить случаи, когда деятельность агента или сервисной компании приводят к образованию постоянного представительства в виде зависимого агента, а именно: в случае, если деятельность агента или зависимой, или независимой компании имеет ключевую роль при заключении

принципалом или заказчиком контракта, такая деятельность будет приводить к возникновению постоянного представительства. Аналогично были ограничены случаи, при которых взаимозависимые компании будут признаваться агентом с независимым статусом – в случае, если зависимая компания является агентом не только для взаимозависимых компаний.

2. Уточнить исключения из перечня деятельности, которая не приводит к образованию постоянного представительства. Любая деятельность, которая не приводит к возникновению постоянного представительства, должна быть вспомогательной или подготовительной.

3. Уточнить правило против фрагментации деятельности. В случае, если обособленные подразделения отдельно не создают постоянное представительство иностранной компании, однако деятельность всех обособленных подразделений и взаимозависимых компаний в совокупности приводят к образованию постоянного представительства, деятельность иностранной компании приводит к возникновению постоянного представительства [6].

Описанные предложения рабочей группы BEPS позволят эффективно устранить существующие недостатки российской концепции в случае, если не применяется соглашение об избежании двойного налогообложения, то есть для большинства латиноамериканских и африканских государств, а также в случае невозможности применения налогового соглашения. В случае, если применяется соглашение об избежании двойного налогообложения, совершенствование порядка применения должно осуществляться Россией на международном уровне, так как существующие соглашения об избежании двойного налогообложения, которые были подписаны Россией, основаны на более мягком подходе ОЭСР, что в совокупности с преобладающей силой международных соглашений обесценивает реформирование концепции на государственном уровне.

Одним из механизмов, позволяющих устранить недостатки сложившейся сети международных соглашений об избежании двойного налогообложения, является многостороннее соглашение о внесении изменений в заключенные соглашения об избежании двойного налогообложения, в рамках которых предложены, помимо прочего, меры устранения недостатков концепции постоянного представительства. Многостороннее соглашение предполагает внесение изменений в действующие соглашения об избежании двойного налогообложения в части устранения недостатков сложившейся сети соглашений каждой из стран, подписавших соглашение [7].

Многостороннее соглашение о внесении изменений в заключенные соглашения об избежании двойного налогообложения является подтверждением признания глобального характера проблем налогообложения и необходимости их совместного решения на международном уровне. В условиях быстро меняющихся моделей ведения бизнеса особенно важно учитывать последний опыт применения концепции, а потому подход к применению концепции также должен быть универсальным. Одним из способов решения глобальных проблем налогообложения является использование многостороннего соглашения об избежании двойного налогообложения, которое устанавливает общие для всех правила применения норм и разрешения конфликтов на международном уровне. В настоящее время предпринимаются попытки унификации подхода к применению законодательства. Так, в рамках Европейского Союза (далее – ЕС), а также ОЭСР существует ряд документов, который позволяет выработать общие стандарты применения законодательства: в ЕС, например, налоговая директива по налогу на добавленную стоимость, а в рамках ОЭСР, например, модельное соглашение об избежании двойного налогообложения, а также комментарии к ним, определяющие порядок применения правил.

Несмотря на то, что Россия не является членом ЕС и ОЭСР, комментарии к Модельной налоговой конвенции (далее – МНК) применяются при разрешении споров в российских судах. Так, в одном из постановлений суд для разрешения спора с налоговыми органами применил комментарии к МНК ОЭСР, указав на то, что хотя Российская Федерация и не является членом ОЭСР, для нее толкование, содержащееся в комментариях, «приобретает обязательный характер в результате действия принципа

идентичности толкования и понимания международно-правового договора, при заключении двустороннего договора об избежании двойного налогообложения с государством-членом ОЭСР» [3].

Более того, российское законодательство основано на МНК ОЭСР, поэтому применение более чем обоснованно. Экономика России является частью мировой экономики и потому функционирует в тренде мирового экономического развития [1]. Проблемы, с которыми сталкивается большинство стран, затрагивают и российскую экономику, а решения, которые позволяют устранить эти проблемы, часто идентичны тем, которые принимают страны-пионеры, особенно в тех случаях, когда речь идет об урегулировании международных вопросов, таких как международное налогообложение.

Таким образом, в свете растущей глобализации бизнеса и международного характера проблем налогообложения России необходимо пересмотреть подход к применению концепции в части установления пределов налогообложения, а также использовать зарубежный опыт путем признания комментариев к МНК ОЭСР на законодательном уровне.

#### Библиографический список

1. Материалы секционных заседаний и дискуссий XV Международных Лихачевских научных чтений. (СПб., 14–15 мая 2015 г.). – СПб : СПбГУП, 2015. – 660 с.
2. Мачехин, В. А. Борьба с неправомерным использованием льгот, предоставляемых договорами об избежании двойного налогообложения, в докладе по направлению 6 плана БЭПС / В. А. Мачехин, О. С. Маршанкулова // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 1(74). – С. 92–99.
3. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда [Электронный ресурс] : Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 октября 2011 г. № 09АП-23751/2011-АК. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB009&n=292586#0> (дата обращения : 05.06.2017).
4. Федеральный Закон Российской Федерации «Налоговый Кодекс» от 05.08.2000 № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения : 05.06.2017).
5. Enterprise Software Spending to Grow : Gartner [Электронный ресурс] / Gartner // The Wall Street Journal. Режим доступа : <http://blogs.wsj.com/cio/2015/08/27/enterprise-upgrades-behind-software-spending-growth-gartner/> (дата обращения : 28.08.2016).
6. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report [Электронный ресурс] / Organisation for Economic Co-operation and Development. Режим доступа : [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#.WcjCC1uCyCp](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WcjCC1uCyCp) (дата обращения : 05.06.2017).
7. Reuven, S. A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits / Reuven S. Avi-Yonah, Haiyan Xu // University of Michigan Public Law Research Paper. – 2017. – № 542. – 53 p.
8. Rossi, M. Is Cloud Computing a Challenge to the Traditional Concept of a Permanent Establishment? [Электронный ресурс] / M. Rossi // International Tax Report. Режим доступа : [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2685649](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2685649) (дата обращения : 05.06.2017).
9. Santos, A. Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment / A. Santos, C. Lopes // EC TAX REVIEW. – 2016. – № 25. – Pp. 296–311.

#### References

1. Materialy sekcionnyh zasedanij i diskussij XV Mezhdunarodnyh Lihachevskih nauchnyh chtenij [Materials breakout sessions and discussions at the XV International scientific Lihachev readings (14–15 May 2015, Saint Petersburg)]. Saint Petersburg, SPbGUP, 2015. 660 p.
2. Machekhin V. A., Marshankulova O. S. Bor'ba s nepravomernym ispol'zovaniem l'got, predostavlyaemyh dogovorami ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya, v doklade po napravleniyu 6 plana BEHPS [The fight against the misuse of benefits granted by the treaties for the avoidance of double taxation, the report in the direction of the 6th BEPS plan]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava* [Actual problems of Russian law]. 2017, I. 1(74), pp. 92–99.

3. Postanovlenie Devyatogo arbitrazhnogo apellyacionnogo suda ot 28 oktyabrya 2011 g. № 09AP-23751/2011-AK [The resolution of the Ninth arbitration court of appeal, 28 October 2011]. Available at: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB009&n=292586#0> (Accessed: 05 June 2017).
4. Federal'nyj Zakon Rossijskoj Federacii «Nalogovyj Kodeks» ot 05.08.2000 № 117-FZ [Federal Law Of The Russian Federation «The Tax Code»]. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (Accessed: 05 June 2017).
5. Enterprise Software Spending to Grow: Gartner. *The Wall Street Journal*. Available at: <http://blogs.wsj.com/cio/2015/08/27/enterprise-upgrades-behind-software-spending-growth-gartner/> (Accessed: 28.08.2016).
6. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. *Organisation for Economic Cooperation and Development*. Available at: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#.WcjCC1uCyCp](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WcjCC1uCyCp) (Accessed: 05 June 2017).
7. Reuven S., Haiyan Xu. A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits. *University of Michigan Public Law Research Paper*. 2017, I. 542. 53 p.
8. Rossi M. Is Cloud Computing a Challenge to the Traditional Concept of a Permanent Establishment? *International Tax Report*. Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2685649](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2685649) (Accessed: 05 June 2017).
9. Santos A., Lopes C. Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment. *EC TAX REVIEW*. 2016, I. 25, pp. 296–311.