Налогообложение постоянного представительства: современный международный опыт

**Человек:** Предметом исследования является налогообложение постоянных представительств иностранных организаций на международном уровне. Объектом исследования являются постоянные представительства иностранных организаций. Автор рассматривает такие аспекты темы, как использование соглашений об избежании двойного налогообложения, противодействие размыванию налоговой базы и агрессивному налоговому планированию, борьба с двойным неналогообложением, международный обмен налоговой информацией, ужесточение контроля за доходами налогоплательщиков. Особое внимание уделяется практике международного налогообложения в странах, являющихся источниками получения доходов филиалами иностранных компаний. Автором приводится анализ изменения тенденций международного налогообложения постоянных представительств иностранных организаций, основанный на исследовании международных налоговых документов. Научная новизна исследования подтверждается стабильным применением постоянных представительств в структуре международных компаний, их признании на международном уровне как независимого налогоплательщика. В качестве основных выводов проведенного исследования приводятся предложения по модернизации международных налоговых инструментов, которые будут способствовать противодействию уклонению от обложения налогами и позволят более жестко контролировать получение иностранными налогоплательщиками, образующими постоянное представительство на территории зарубежных государств, доходов от своей деятельности.

**Key words:** Постоянное представительство, БЕПС, МЛИ, ОЭСР, СОИДН, Сводный налоговый отчет, Трансфертное ценообразование, Агрессивное налоговое планирование, Налоговый контроль, Налоговое злоупотребление

=================================

**FastText\_KMeans\_Clean:** Особенно актуальными для налогообложения постоянных представительств являются следующие шаги плана:. Уже совершается более 1400 автоматических обменов между юрисдикциями в соответствии с Директивой Совета ЕС 2016/881 и двусторонними налоговыми соглашениями компетентных органов договаривающихся государств. Благодаря совершенствованию механизма ТЦО, на практике все чаще применяется шаг 13 "Искусственное избежание статуса постоянного представительства при помощи исключений, которые предусмотрены для определенных видов деятельности" Конвенции, разработанная в рамках шага 7 Плана BEPS и вносит в положения договоров изменения с целью исключить случаи злоупотребления правилами определения статуса постоянного представительства для конкретных видов деятельности, специально перечисленных в договорах как деятельность, которая не относится к образующей постоянное представительство. Одновременно, в рамках этой статьи будет применяться антифрагментационное правило, которое предотвращает разделение единого бизнес-процесса на отдельные операции для того, чтобы оспорить признание своей деятельности в качестве приводящей к образованию постоянного представительства только на том основании, что каждая их этих отдельных операций может иметь вспомогательный или подготовительный характер, что в свою очередь, повлечет потери для уклоняющихся от налогов компаний, поскольку сложность взаимодействия материнских и дочерних организаций усложнится не только при перераспределении прибыли, но и при отражении ее в момент возникновения у источника на каждом уровне компании. Может сложиться впечатление, что данная юрисдикция больше не привлекательна для целей международного налогового структурирования. В какую сумму им это обойдется? Ожидания налогоплательщиков в ближайшее время могут быть направлены на появление новых международных налоговых соглашений, соответствующих предложению 7 плана BEPS (Предотвращение искусственного избегания статуса ПП), которое призвано контролировать налоговые методы, применяемые фирмами для неприменения действующих пунктов международных налоговых соглашений, и предложения 15 плана BEPS (Разработка многостороннего инструмента для изменения двусторонних налоговых соглашений), рекомендующего внедрение многостороннего инструмента (соглашения), в котором государства внедряют новые налоговые нормы и укрепляют действующие СОИДН, тем самым достигая целей, повышающих уровень противодействия уклонению от налогообложения, рекомендованных в плане BEPS.

**Key words part:** 0.6296296296296297

=================================

**FastText\_KMeans\_Raw/:** План по противодействию уклонению от налогообложения и размыванию налоговой базы (BEPS) в 13 пункте описывает содержание документов по трансфертному ценообразованию (ТЦО), и стоит отметить, что она уже находится в применении многими представительствами: Сводный пострановой отчет (CbCR), Мастер-файл, Локальный файл [8]. Одновременно, в рамках этой статьи будет применяться антифрагментационное правило, которое предотвращает разделение единого бизнес-процесса на отдельные операции для того, чтобы оспорить признание своей деятельности в качестве приводящей к образованию постоянного представительства только на том основании, что каждая их этих отдельных операций может иметь вспомогательный или подготовительный характер, что в свою очередь, повлечет потери для уклоняющихся от налогов компаний, поскольку сложность взаимодействия материнских и дочерних организаций усложнится не только при перераспределении прибыли, но и при отражении ее в момент возникновения у источника на каждом уровне компании. Может сложиться впечатление, что данная юрисдикция больше не привлекательна для целей международного налогового структурирования. Ожидания налогоплательщиков в ближайшее время могут быть направлены на появление новых международных налоговых соглашений, соответствующих предложению 7 плана BEPS (Предотвращение искусственного избегания статуса ПП), которое призвано контролировать налоговые методы, применяемые фирмами для неприменения действующих пунктов международных налоговых соглашений, и предложения 15 плана BEPS (Разработка многостороннего инструмента для изменения двусторонних налоговых соглашений), рекомендующего внедрение многостороннего инструмента (соглашения), в котором государства внедряют новые налоговые нормы и укрепляют действующие СОИДН, тем самым достигая целей, повышающих уровень противодействия уклонению от налогообложения, рекомендованных в плане BEPS.

**Key words part:** 0.7407407407407407

=================================

**FastText\_PageRank\_Clean/:** Обложение доходов нерезидентных компаний налогами осуществляется с использованием постоянных представительств. Для противодействия размыванию налоговой базы компаниями, ОЭСР был разработан план BEPS (англ. Base Erosion and Profit Shifting), состоящий из 15 направлений (шагов). Эффективность принятых, упомянутых ранее мер, также демонстрирует пример Британских Виргинских островов (БВО). С 1 января 2019 г. на БВО вступил в силу Economic Substance Act (Закон об экономическом присутствии 2018 г.). Но согласно данным Комиссии по финансовым услугам БВО (FSC) по состоянию на 30 июня 2018 г. на БВО насчитывалось более 417 тысяч действующих юридических лиц. В какую сумму им это обойдется? Возможно, ответы на эти вопросы покажет будущая практика. 3) Применение результативных стратегий по ликвидации двойного налогообложения;.

**Key words part:** 0.5925925925925926

=================================

**FastText\_PageRank\_Raw/:** Для противодействия размыванию налоговой базы компаниями, ОЭСР был разработан план BEPS (англ. Base Erosion and Profit Shifting), состоящий из 15 направлений (шагов). Эффективность принятых, упомянутых ранее мер, также демонстрирует пример Британских Виргинских островов (БВО). С 1 января 2019 г. на БВО вступил в силу Economic Substance Act (Закон об экономическом присутствии 2018 г.). Но согласно данным Комиссии по финансовым услугам БВО (FSC) по состоянию на 30 июня 2018 г. на БВО насчитывалось более 417 тысяч действующих юридических лиц. В какую сумму им это обойдется? Послужит ли это прецедентом для других низконалоговых юрисдикций? Возможно, ответы на эти вопросы покажет будущая практика. 3) Применение результативных стратегий по ликвидации двойного налогообложения;.

**Key words part:** 0.5185185185185185

=================================

**Mixed\_ML\_TR/:** Постоянное представительство (далее – ПП) в современном мире выступает важной составляющей международного налогового права, служит для нормированного налогообложения дохода иностранных налогоплательщиков, получаемых у источника. Научная новизна вопроса налогообложения постоянных представительств подтверждается развитой практикой их учреждения многими налогоплательщиками, возникновением специализированных инструментов и мер налогового контроля представительств со стороны не только национальных налоговых регуляторов, но также и на уровне международных организаций. Но независимо от того, что меры, указанные в плане BEPS носят рекомендательный характер, предполагается, что в будущем они станут базой для модернизации бизнеса во многих юрисдикциях. Для обеспечения одной из основных задач СОИДН (обмен данными о налогоплательщиках) государства начали использовать общепринятые в современном мире модельные соглашения об обмене налоговой информацией, основными из которых являются:. Уже совершается более 1400 автоматических обменов между юрисдикциями в соответствии с Директивой Совета ЕС 2016/881 и двусторонними налоговыми соглашениями компетентных органов договаривающихся государств. Благодаря совершенствованию механизма ТЦО, на практике все чаще применяется шаг 13 "Искусственное избежание статуса постоянного представительства при помощи исключений, которые предусмотрены для определенных видов деятельности" Конвенции, разработанная в рамках шага 7 Плана BEPS и вносит в положения договоров изменения с целью исключить случаи злоупотребления правилами определения статуса постоянного представительства для конкретных видов деятельности, специально перечисленных в договорах как деятельность, которая не относится к образующей постоянное представительство. В какую сумму им это обойдется? Но все же, предполагается, что компании и партнерства на БВО, которые ведут реальную деятельность, будут и дальше использоваться международными группами для владения активами или для реализации иных функций. Ожидания налогоплательщиков в ближайшее время могут быть направлены на появление новых международных налоговых соглашений, соответствующих предложению 7 плана BEPS (Предотвращение искусственного избегания статуса ПП), которое призвано контролировать налоговые методы, применяемые фирмами для неприменения действующих пунктов международных налоговых соглашений, и предложения 15 плана BEPS (Разработка многостороннего инструмента для изменения двусторонних налоговых соглашений), рекомендующего внедрение многостороннего инструмента (соглашения), в котором государства внедряют новые налоговые нормы и укрепляют действующие СОИДН, тем самым достигая целей, повышающих уровень противодействия уклонению от налогообложения, рекомендованных в плане BEPS.

**Key words part:** 0.6666666666666666

=================================

**MultiLingual\_KMeans/:** Но независимо от того, что меры, указанные в плане BEPS носят рекомендательный характер, предполагается, что в будущем они станут базой для модернизации бизнеса во многих юрисдикциях. Для обеспечения одной из основных задач СОИДН (обмен данными о налогоплательщиках) государства начали использовать общепринятые в современном мире модельные соглашения об обмене налоговой информацией, основными из которых являются:. Уже совершается более 1400 автоматических обменов между юрисдикциями в соответствии с Директивой Совета ЕС 2016/881 и двусторонними налоговыми соглашениями компетентных органов договаривающихся государств. Благодаря совершенствованию механизма ТЦО, на практике все чаще применяется шаг 13 "Искусственное избежание статуса постоянного представительства при помощи исключений, которые предусмотрены для определенных видов деятельности" Конвенции, разработанная в рамках шага 7 Плана BEPS и вносит в положения договоров изменения с целью исключить случаи злоупотребления правилами определения статуса постоянного представительства для конкретных видов деятельности, специально перечисленных в договорах как деятельность, которая не относится к образующей постоянное представительство. В какую сумму им это обойдется? Но все же, предполагается, что компании и партнерства на БВО, которые ведут реальную деятельность, будут и дальше использоваться международными группами для владения активами или для реализации иных функций. Ожидания налогоплательщиков в ближайшее время могут быть направлены на появление новых международных налоговых соглашений, соответствующих предложению 7 плана BEPS (Предотвращение искусственного избегания статуса ПП), которое призвано контролировать налоговые методы, применяемые фирмами для неприменения действующих пунктов международных налоговых соглашений, и предложения 15 плана BEPS (Разработка многостороннего инструмента для изменения двусторонних налоговых соглашений), рекомендующего внедрение многостороннего инструмента (соглашения), в котором государства внедряют новые налоговые нормы и укрепляют действующие СОИДН, тем самым достигая целей, повышающих уровень противодействия уклонению от налогообложения, рекомендованных в плане BEPS.

**Key words part:** 0.6296296296296297

=================================

**Multilingual\_PageRank/:** В плане отражены только приоритетные направления международного бизнеса, быстро развивающиеся в условиях электронной коммерции. Сейчас ОЭСР решила, что только в 20 юрисдикциях действует один или более режим, который не отвечает требованиям плана BEPS, в том числе в Италии и Франции [7]. Данная многосторонняя конвенция была подписана в середине 2017 г., создана для целей проведения мероприятия № 15 BEPS и представляет собой первый международный инструмент такого масштаба. С 1 января 2019 г. на БВО вступил в силу Economic Substance Act (Закон об экономическом присутствии 2018 г.). Британские Виргинские острова долгое время являлись популярной юрисдикцией для создания, в частности, холдинговых компаний, в основном благодаря легкости администрирования, небольшим затратам на содержание и отсутствию налогообложения. Но согласно данным Комиссии по финансовым услугам БВО (FSC) по состоянию на 30 июня 2018 г. на БВО насчитывалось более 417 тысяч действующих юридических лиц. В какую сумму им это обойдется? Возможно, ответы на эти вопросы покажет будущая практика.

**Key words part:** 0.3703703703703704

=================================

**RuBERT\_KMeans\_Without\_ST/:** При уже достигнутой степени развитости международных налоговых отношений, в них сформировался ряд проблем, проявившихся в уклонении представительств от выплаты налогов, распылении своей налоговой базы, неотлаженной процедуре по взаимному обмену международной информацией о налогоплательщиках [10, с.4]. В том числе, расширяя список заключенных между странами налоговых соглашений. Но недобросовестные иностранные налогоплательщики по-прежнему разделяют предприятия на отдельные подразделения, организовывают их и в развитых высоконалоговых, и в развивающихся низконалоговых юрисдикциях, перемещают свой доход в страны с более низким уровнем налогообложения, пытаясь показать, что происходит выдача кредитов собственным дочерним фирмам, производятся выплаты за совершенные услуги в структуре компаний, скрывают свой подлежащий налогообложению доход иными методами в целях уменьшения уплачиваемого налога. План по противодействию уклонению от налогообложения и размыванию налоговой базы (BEPS) в 13 пункте описывает содержание документов по трансфертному ценообразованию (ТЦО), и стоит отметить, что она уже находится в применении многими представительствами: Сводный пострановой отчет (CbCR), Мастер-файл, Локальный файл [8]. В какую сумму им это обойдется?

**Key words part:** 0.6666666666666666

=================================

**RuBERT\_KMeans\_With\_ST/:** Применение в своей структуре постоянного представительства делает возможным введение сбалансированного режима налогообложения зарубежных налогоплательщиков, позволяя соблюдать заинтересованность как государств, где данные иностранные лица зарегистрированы, так и государств, где ими фактически получаются доходы [5]. Приготовление и отправка постранового отчета со стороны государств предполагается к ежегодному проведению, для ситуаций, в которых общая выручка налогоплательщика (группы) за предшествующий год превысила 750 млн. евро. Послужит ли это прецедентом для других низконалоговых юрисдикций? Чтобы завершить процесс перехода на новый уровень в 2020 г., решение должно быть принято к концу 2019 г. В то время как руководства государств анализируют предложение ОЭСР, иностранные компании продолжают активизироваться, а постоянное давление со стороны налоговых служб, как в случае с изъятием у представительства незадекларированных доходов, приводит к диверсификации активов в гавани с лояльными условиями [9]. 4) Принятие метода противодействия двойному налого­обложению постоянных представительств в ситуациях, где оно возникает в обеих странах участницах СОИДН;.

**Key words part:** 0.6666666666666666

=================================

**RUBERT\_page\_rank\_Without\_ST/:** При этом необходимо отметить, что международные договора более приоритетны к применению, чем внутренние законодательные нормы. В какую сумму им это обойдется? Послужит ли это прецедентом для других низконалоговых юрисдикций? Возможно, ответы на эти вопросы покажет будущая практика. 8) Выработка четкого инструмента по регулярному взаимному обмену данными в целях правомерного налогообложения.

**Key words part:** 0.3333333333333333

=================================

**RUBERT\_page\_rank\_With\_ST/:** Наличие ПП помогает определить корректный уровень вовлеченности иностранного налогоплательщика в ведение деятельности на территории зарубежного государства [1]. При этом необходимо отметить, что международные договора более приоритетны к применению, чем внутренние законодательные нормы. В какую сумму им это обойдется? Послужит ли это прецедентом для других низконалоговых юрисдикций? Возможно, ответы на эти вопросы покажет будущая практика.

**Key words part:** 0.3333333333333333

=================================

**RUSBERT\_KMeans\_Without\_ST/:** При использовании соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН) термин "постоянное представительство" определяется как фиксированное место ведения предпринимательской активности, благодаря которому налогоплательщик одной юрисдикции с помощью которого частично или в полной степени осуществляется работа предприятия, проводит деятельность предпринимательского характера в другом государстве [3, с. 260]. На современной стадии развития международных налоговых договоров, государствами, вероятнее не будут внесены изменения в СОИДН, что зависимо от появления в международной практике MLI (Multilateral Instrument). В заключение, можно сделать вывод, что на современном этапе налогообложения постоянных представительств наблюдается ужесточение контроля за их доходами, усиливающееся при взаимодействии национальных налоговых органов и международных налоговых организаций. Синергетический эффект от совместной работы национальных законодателей и международных регуляторов все значительнее влияет на легализацию доходов представительствами, делает источники получения их доходов более прозрачными, вследствие чего даже налоговые гавани постепенно перестают быть инструментом по минимизации выплат налога на прибыль.

**Key words part:** 0.6296296296296297

=================================

**RUSBERT\_KMeans\_With\_ST/:** Постоянное представительство (далее – ПП) в современном мире выступает важной составляющей международного налогового права, служит для нормированного налогообложения дохода иностранных налогоплательщиков, получаемых у источника. Так, например, в рамках статьи 13 Россия выбрала вариант с целью внесения изменений в положения договоров о том, что специально перечисленные виды деятельности не будут рассматриваться в качестве деятельности, не образующей постоянное представительство, только в тех случаях, когда эта деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер. Послужит ли это прецедентом для других низконалоговых юрисдикций? В заключение, можно сделать вывод, что на современном этапе налогообложения постоянных представительств наблюдается ужесточение контроля за их доходами, усиливающееся при взаимодействии национальных налоговых органов и международных налоговых организаций.

**Key words part:** 0.5925925925925926

=================================

**RUSBERT\_page\_rank\_Without\_ST/:** При этом необходимо отметить, что международные договора более приоритетны к применению, чем внутренние законодательные нормы. Новые представительства на БВО теперь можно регистрировать только при условии соблюдения всех вышеперечисленных требований. Может сложиться впечатление, что данная юрисдикция больше не привлекательна для целей международного налогового структурирования. В какую сумму им это обойдется? 2) Структуризация отношений субъектов налогообложения и контролирующих органов государств, подписавших СОИДН;.

**Key words part:** 0.5555555555555556

=================================

**RUSBERT\_page\_rank\_With\_ST/:** Наличие ПП помогает определить корректный уровень вовлеченности иностранного налогоплательщика в ведение деятельности на территории зарубежного государства [1]. Эффективность принятых, упомянутых ранее мер, также демонстрирует пример Британских Виргинских островов (БВО). В какую сумму им это обойдется? Возможно, ответы на эти вопросы покажет будущая практика. Не исключено, что власти других стран выберут уравновешенный подход и учтут ограниченные возможности местной инфраструктуры.

**Key words part:** 0.3333333333333333

=================================

**Simple\_PageRank/:** Применение в своей структуре постоянного представительства делает возможным введение сбалансированного режима налогообложения зарубежных налогоплательщиков, позволяя соблюдать заинтересованность как государств, где данные иностранные лица зарегистрированы, так и государств, где ими фактически получаются доходы [5]. При уже достигнутой степени развитости международных налоговых отношений, в них сформировался ряд проблем, проявившихся в уклонении представительств от выплаты налогов, распылении своей налоговой базы, неотлаженной процедуре по взаимному обмену международной информацией о налогоплательщиках [10, с.4]. Для эффективного проведения своих международных операций и сокращения налоговых выплат, компаниям будет недостаточно открыть оффшорное подразделение и использовать его для ухода от налогов, они столкнутся с тем, что мир налогообложения будет стремиться к прозрачности [6]. Но недобросовестные иностранные налогоплательщики по-прежнему разделяют предприятия на отдельные подразделения, организовывают их и в развитых высоконалоговых, и в развивающихся низконалоговых юрисдикциях, перемещают свой доход в страны с более низким уровнем налогообложения, пытаясь показать, что происходит выдача кредитов собственным дочерним фирмам, производятся выплаты за совершенные услуги в структуре компаний, скрывают свой подлежащий налогообложению доход иными методами в целях уменьшения уплачиваемого налога. Рекомендованные образцы Мастер-файла и Локального файла включают несколько необходимых добавлений, по отношению к более старым вариантам (в том числе, необходимость указания связки и условий возникновения в международной группе предприятий добавленной стоимости, равно как и подписанных с контролирующими налоговыми органами соглашений и принятых "рулингов"). Одновременно, в рамках этой статьи будет применяться антифрагментационное правило, которое предотвращает разделение единого бизнес-процесса на отдельные операции для того, чтобы оспорить признание своей деятельности в качестве приводящей к образованию постоянного представительства только на том основании, что каждая их этих отдельных операций может иметь вспомогательный или подготовительный характер, что в свою очередь, повлечет потери для уклоняющихся от налогов компаний, поскольку сложность взаимодействия материнских и дочерних организаций усложнится не только при перераспределении прибыли, но и при отражении ее в момент возникновения у источника на каждом уровне компании.

**Key words part:** 0.5555555555555556

=================================

**TextRank/:** Постоянное представительство (далее – ПП) в современном мире выступает важной составляющей международного налогового права, служит для нормированного налогообложения дохода иностранных налогоплательщиков, получаемых у источника. Понятие "постоянное представительство" содержится во многих национальных законодательствах, в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения [2], в Модельных налоговых конвенциях ООН и ОЭСР. При использовании соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН) термин "постоянное представительство" определяется как фиксированное место ведения предпринимательской активности, благодаря которому налогоплательщик одной юрисдикции с помощью которого частично или в полной степени осуществляется работа предприятия, проводит деятельность предпринимательского характера в другом государстве [3, с. 260]. Научная новизна вопроса налогообложения постоянных представительств подтверждается развитой практикой их учреждения многими налогоплательщиками, возникновением специализированных инструментов и мер налогового контроля представительств со стороны не только национальных налоговых регуляторов, но также и на уровне международных организаций. Чтобы завершить процесс перехода на новый уровень в 2020 г., решение должно быть принято к концу 2019 г. В то время как руководства государств анализируют предложение ОЭСР, иностранные компании продолжают активизироваться, а постоянное давление со стороны налоговых служб, как в случае с изъятием у представительства незадекларированных доходов, приводит к диверсификации активов в гавани с лояльными условиями [9]. Ожидания налогоплательщиков в ближайшее время могут быть направлены на появление новых международных налоговых соглашений, соответствующих предложению 7 плана BEPS (Предотвращение искусственного избегания статуса ПП), которое призвано контролировать налоговые методы, применяемые фирмами для неприменения действующих пунктов международных налоговых соглашений, и предложения 15 плана BEPS (Разработка многостороннего инструмента для изменения двусторонних налоговых соглашений), рекомендующего внедрение многостороннего инструмента (соглашения), в котором государства внедряют новые налоговые нормы и укрепляют действующие СОИДН, тем самым достигая целей, повышающих уровень противодействия уклонению от налогообложения, рекомендованных в плане BEPS.

**Key words part:** 0.6666666666666666

=================================

**TF-IDF\_KMeans/:** Обложение доходов нерезидентных компаний налогами осуществляется с использованием постоянных представительств. Научная новизна вопроса налогообложения постоянных представительств подтверждается развитой практикой их учреждения многими налогоплательщиками, возникновением специализированных инструментов и мер налогового контроля представительств со стороны не только национальных налоговых регуляторов, но также и на уровне международных организаций. При уже достигнутой степени развитости международных налоговых отношений, в них сформировался ряд проблем, проявившихся в уклонении представительств от выплаты налогов, распылении своей налоговой базы, неотлаженной процедуре по взаимному обмену международной информацией о налогоплательщиках [10, с.4]. При существующих обстоятельствах следует применять строгие правила для выяснения степени правомерности и честности внедряемой ПП политики планирования своего налогообложения. В связи с этим, государств быстро вносят поправки в собственные СОИДН, чтобы они не были признаны несоответствующими Сводному налоговому отчету по странам (Country by country reporting) [1]. План по противодействию уклонению от налогообложения и размыванию налоговой базы (BEPS) в 13 пункте описывает содержание документов по трансфертному ценообразованию (ТЦО), и стоит отметить, что она уже находится в применении многими представительствами: Сводный пострановой отчет (CbCR), Мастер-файл, Локальный файл [8]. Благодаря совершенствованию механизма ТЦО, на практике все чаще применяется шаг 13 "Искусственное избежание статуса постоянного представительства при помощи исключений, которые предусмотрены для определенных видов деятельности" Конвенции, разработанная в рамках шага 7 Плана BEPS и вносит в положения договоров изменения с целью исключить случаи злоупотребления правилами определения статуса постоянного представительства для конкретных видов деятельности, специально перечисленных в договорах как деятельность, которая не относится к образующей постоянное представительство. Новые представительства на БВО теперь можно регистрировать только при условии соблюдения всех вышеперечисленных требований.

**Key words part:** 0.8518518518518519

=================================

**Текст:** При текущих обстоятельствах следует правильно определить и следовать действующим трансграничным правилам налогообложения иностранных налогоплательщиков, проводящих свою коммерческую работу в разных налоговых юрисдикциях. Обложение доходов нерезидентных компаний налогами осуществляется с использованием постоянных представительств. Постоянное представительство применяется как один из основных элементов международного налогообложения, который должен быть отражен и в национальном законодательстве, и при сбалансированном правовом регулировании на уровне международного налогообложения.. Постоянное представительство (далее – ПП) в современном мире выступает важной составляющей международного налогового права, служит для нормированного налогообложения дохода иностранных налогоплательщиков, получаемых у источника. Наличие ПП помогает определить корректный уровень вовлеченности иностранного налогоплательщика в ведение деятельности на территории зарубежного государства [1].. Понятие «постоянное представительство» содержится во многих национальных законодательствах, в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения [2], в Модельных налоговых конвенциях ООН и ОЭСР. При этом необходимо отметить, что международные договора более приоритетны к применению, чем внутренние законодательные нормы.. При использовании соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН) термин «постоянное представительство» определяется как фиксированное место ведения предпринимательской активности, благодаря которому налогоплательщик одной юрисдикции с помощью которого частично или в полной степени осуществляется работа предприятия, проводит деятельность предпринимательского характера в другом государстве [3, с. 260]. Таким образом, подход конвенций ООН, ОЭСР и СОИДН, уточняет определенное количество признаков постоянного представительства: ведение деятельности предпринимательского характера, наличие места для ее осуществления, постоянный характер деятельности [4].. Применение в своей структуре постоянного представительства делает возможным введение сбалансированного режима налогообложения зарубежных налогоплательщиков, позволяя соблюдать заинтересованность как государств, где данные иностранные лица зарегистрированы, так и государств, где ими фактически получаются доходы [5].. Научная новизна вопроса налогообложения постоянных представительств подтверждается развитой практикой их учреждения многими налогоплательщиками, возникновением специализированных инструментов и мер налогового контроля представительств со стороны не только национальных налоговых регуляторов, но также и на уровне международных организаций.. При уже достигнутой степени развитости международных налоговых отношений, в них сформировался ряд проблем, проявившихся в уклонении представительств от выплаты налогов, распылении своей налоговой базы, неотлаженной процедуре по взаимному обмену международной информацией о налогоплательщиках [10, с.4]. Из-за этого возникает необходимость в формировании эффективных механизмов по обмену налоговой информацией на международном уровне. Для противодействия размыванию налоговой базы компаниями, ОЭСР был разработан план BEPS (англ. Base Erosion and Profit Shifting), состоящий из 15 направлений (шагов). В плане отражены только приоритетные направления международного бизнеса, быстро развивающиеся в условиях электронной коммерции. Особенно актуальными для налогообложения постоянных представительств являются следующие шаги плана:. Но независимо от того, что меры, указанные в плане BEPS носят рекомендательный характер, предполагается, что в будущем они станут базой для модернизации бизнеса во многих юрисдикциях. Для эффективного проведения своих международных операций и сокращения налоговых выплат, компаниям будет недостаточно открыть оффшорное подразделение и использовать его для ухода от налогов, они столкнутся с тем, что мир налогообложения будет стремиться к прозрачности [6]. В том числе, расширяя список заключенных между странами налоговых соглашений.. Для обеспечения одной из основных задач СОИДН (обмен данными о налогоплательщиках) государства начали использовать общепринятые в современном мире модельные соглашения об обмене налоговой информацией, основными из которых являются:. Автоматический обмен страновыми отчетами начался в июне 2018 г., предоставил налоговым органам по всему миру доступ к ключевой информации о годовых доходах и прибыли, а также о капитале, сотрудниках и деятельности многонациональных групп компаний. Уже совершается более 1400 автоматических обменов между юрисдикциями в соответствии с Директивой Совета ЕС 2016/881 и двусторонними налоговыми соглашениями компетентных органов договаривающихся государств. Были обновлены результаты по обзору преференциальных налоговых режимов, проведенному Форумом ОЭСР по вредной налоговой практике (FHTP) в 2017 г. В рамках данного исследования FHTP оценивает законодательство более 100 юрисдикций на соответствие стандартам, которые описаны в действии 5 плана BEPS. Сейчас ОЭСР решила, что только в 20 юрисдикциях действует один или более режим, который не отвечает требованиям плана BEPS, в том числе в Италии и Франции [7].. Но недобросовестные иностранные налогоплательщики по-прежнему разделяют предприятия на отдельные подразделения, организовывают их и в развитых высоконалоговых, и в развивающихся низконалоговых юрисдикциях, перемещают свой доход в страны с более низким уровнем налогообложения, пытаясь показать, что происходит выдача кредитов собственным дочерним фирмам, производятся выплаты за совершенные услуги в структуре компаний, скрывают свой подлежащий налогообложению доход иными методами в целях уменьшения уплачиваемого налога. При существующих обстоятельствах следует применять строгие правила для выяснения степени правомерности и честности внедряемой ПП политики планирования своего налогообложения. Также для уклонения от уплаты налогов применяется двойное неналогообложение, выражающееся в использовании положений СОИДН таким образом, чтобы ПП и головная организация не были признаны налоговыми резидентами ни в одном государстве.. В связи с этим, государств быстро вносят поправки в собственные СОИДН, чтобы они не были признаны несоответствующими Сводному налоговому отчету по странам (Country by country reporting) [1]. План по противодействию уклонению от налогообложения и размыванию налоговой базы (BEPS) в 13 пункте описывает содержание документов по трансфертному ценообразованию (ТЦО), и стоит отметить, что она уже находится в применении многими представительствами: Сводный пострановой отчет (CbCR), Мастер-файл, Локальный файл [8].. Рекомендованные образцы Мастер-файла и Локального файла включают несколько необходимых добавлений, по отношению к более старым вариантам (в том числе, необходимость указания связки и условий возникновения в международной группе предприятий добавленной стоимости, равно как и подписанных с контролирующими налоговыми органами соглашений и принятых «рулингов»).. Благодаря совершенствованию механизма ТЦО, на практике все чаще применяется шаг 13 «Искусственное избежание статуса постоянного представительства при помощи исключений, которые предусмотрены для определенных видов деятельности» Конвенции, разработанная в рамках шага 7 Плана BEPS и вносит в положения договоров изменения с целью исключить случаи злоупотребления правилами определения статуса постоянного представительства для конкретных видов деятельности, специально перечисленных в договорах как деятельность, которая не относится к образующей постоянное представительство. Так, например, в рамках статьи 13 Россия выбрала вариант с целью внесения изменений в положения договоров о том, что специально перечисленные виды деятельности не будут рассматриваться в качестве деятельности, не образующей постоянное представительство, только в тех случаях, когда эта деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер.. Одновременно, в рамках этой статьи будет применяться антифрагментационное правило, которое предотвращает разделение единого бизнес-процесса на отдельные операции для того, чтобы оспорить признание своей деятельности в качестве приводящей к образованию постоянного представительства только на том основании, что каждая их этих отдельных операций может иметь вспомогательный или подготовительный характер, что в свою очередь, повлечет потери для уклоняющихся от налогов компаний, поскольку сложность взаимодействия материнских и дочерних организаций усложнится не только при перераспределении прибыли, но и при отражении ее в момент возникновения у источника на каждом уровне компании.. Приготовление и отправка постранового отчета со стороны государств предполагается к ежегодному проведению, для ситуаций, в которых общая выручка налогоплательщика (группы) за предшествующий год превысила 750 млн. евро. В документ сводятся данные по разным государствам источникам получения доходов, удерживаемым налогам, различным лицам, связанным с налогоплательщиком, касательно их осуществляемого функционала.. На современной стадии развития международных налоговых договоров, государствами, вероятнее не будут внесены изменения в СОИДН, что зависимо от появления в международной практике MLI (Multilateral Instrument). Данная многосторонняя конвенция была подписана в середине 2017 г., создана для целей проведения мероприятия № 15 BEPS и представляет собой первый международный инструмент такого масштаба. Потребность ее формирования обусловлена однообразностью учета большинством подписавших отдельных подготовленных в границах этого документа мероприятий и стандартов (борьба с «гибридным» уходом от обложения налогами, намеренное чрезмерное использование положений СОИДН, противостояние ложному уклонению от признания статуса ПП, разрешение конфликтов), что могло бы привести к одновременному внесению корректировок более, чем в трех тысячах СОИДН.. Эффективность принятых, упомянутых ранее мер, также демонстрирует пример Британских Виргинских островов (БВО). С 1 января 2019 г. на БВО вступил в силу Economic Substance Act (Закон об экономическом присутствии 2018 г.). Под его влияние вошли фирмы и партнерства, которые являются налоговыми резидентами БВО и заняты в определенных видах деятельности. Каждое лицо, подпадающее под действие нового закона, должно выполнять требования в отношении «экономического присутствия» (Economic Substance Requirements), а именно:. Новые представительства на БВО теперь можно регистрировать только при условии соблюдения всех вышеперечисленных требований. Британские Виргинские острова долгое время являлись популярной юрисдикцией для создания, в частности, холдинговых компаний, в основном благодаря легкости администрирования, небольшим затратам на содержание и отсутствию налогообложения. Может сложиться впечатление, что данная юрисдикция больше не привлекательна для целей международного налогового структурирования. Но согласно данным Комиссии по финансовым услугам БВО (FSC) по состоянию на 30 июня 2018 г. на БВО насчитывалось более 417 тысяч действующих юридических лиц. Значительная часть этих компаний осуществляет relevant activities, возникают предположения: смогут ли все эти компании найти офис и квалифицированный персонал на территории БВО, чтобы выполнить требования закона? В какую сумму им это обойдется? Послужит ли это прецедентом для других низконалоговых юрисдикций? Возможно, ответы на эти вопросы покажет будущая практика. Не исключено, что власти других стран выберут уравновешенный подход и учтут ограниченные возможности местной инфраструктуры. Из принятия такого закона можно сделать вывод, что содержание компании на БВО стало на порядок дороже, ведь теперь представительства будут нести расходы на аренду помещения и зарплату сотрудникам в большей степени. Но все же, предполагается, что компании и партнерства на БВО, которые ведут реальную деятельность, будут и дальше использоваться международными группами для владения активами или для реализации иных функций.. Таким образом, в современной экономике компании активно изменяют свои стандартные стратегии, внедряют методы и стратегии для вывода бизнеса на недоступные ранее рынки и оказывая свое влияние на новые иностранные государства. ПП тоже эволюционируют, чтобы обеспечить свое соответствие такой активной среде бизнеса, и оказывать содействие прагматичному взиманию налогов при осуществлении международной деятельности.. Еще одной особенностью современного подхода к налогообложению ПП стало его отражение в виде технической дорожной карты ОЭСР, представленной в новой программе по решению налоговых проблем, опубликованной 31 мая 2019 г. Ранее, документ был одобрен в ходе пленарного заседания инклюзивной Рамочной программы ОЭСР 28-29 мая 2019 г.. В рамках программы основными вопросами мировой экономики являются:. Разработка технической дорожной карты не может функционировать в полном объеме без политической поддержки, что позволило бы укрепить международную налоговую систему и улучшить экономические показатели всех задействованных в процессе юрисдикций.. Странами было организовано несколько рабочих групп для модернизации и решения технических вопросов по представленной программе, однако, политическое соглашение о принятии единого решения должно быть достигнуто в максимально короткие сроки, что невозможно без полного согласия мировых держав. Чтобы завершить процесс перехода на новый уровень в 2020 г., решение должно быть принято к концу 2019 г. В то время как руководства государств анализируют предложение ОЭСР, иностранные компании продолжают активизироваться, а постоянное давление со стороны налоговых служб, как в случае с изъятием у представительства незадекларированных доходов, приводит к диверсификации активов в гавани с лояльными условиями [9].. Исходя из рассмотренных и представленных теоретических положений, практических примеров их применения в современном международном налогообложении, автор полагает, что к числу мер, необходимых для принятия странами в целях модернизации налогообложения постоянных представительств, следует относить:. 1) Определение налоговых границ государств по отношению к доходам налогоплательщиков от проведения международных операций;. 2) Структуризация отношений субъектов налогообложения и контролирующих органов государств, подписавших СОИДН;. 3) Применение результативных стратегий по ликвидации двойного налогообложения;. 4) Принятие метода противодействия двойному налого­обложению постоянных представительств в ситуациях, где оно возникает в обеих странах участницах СОИДН;. 5) Огораживание постоянных представительств от налоговой дискриминации во время проведения операций в государстве, имеющем соглашение с юрисдикцией его регистрации;. 6) Подготовка инструментария по противодействию уходу от уплаты налогов, а также по чрезмерному манипулированию пунктами налоговых соглашений постоянными представительствами;. 7) Жесткий контроль за трансфертным ценообразованием на уровне ПП и головной организации в среде иностранных налогоплательщиков;. 8) Выработка четкого инструмента по регулярному взаимному обмену данными в целях правомерного налогообложения.. В заключение, можно сделать вывод, что на современном этапе налогообложения постоянных представительств наблюдается ужесточение контроля за их доходами, усиливающееся при взаимодействии национальных налоговых органов и международных налоговых организаций. Синергетический эффект от совместной работы национальных законодателей и международных регуляторов все значительнее влияет на легализацию доходов представительствами, делает источники получения их доходов более прозрачными, вследствие чего даже налоговые гавани постепенно перестают быть инструментом по минимизации выплат налога на прибыль. Будущим для стран следует принять противодействие агрессивному налоговому планированию, применяющему недоработки в действующих нормах налогообложения с целями намеренного перевода доходов в налоговые гавани. Ожидания налогоплательщиков в ближайшее время могут быть направлены на появление новых международных налоговых соглашений, соответствующих предложению 7 плана BEPS (Предотвращение искусственного избегания статуса ПП), которое призвано контролировать налоговые методы, применяемые фирмами для неприменения действующих пунктов международных налоговых соглашений, и предложения 15 плана BEPS (Разработка многостороннего инструмента для изменения двусторонних налоговых соглашений), рекомендующего внедрение многостороннего инструмента (соглашения), в котором государства внедряют новые налоговые нормы и укрепляют действующие СОИДН, тем самым достигая целей, повышающих уровень противодействия уклонению от налогообложения, рекомендованных в плане BEPS.. .