

# Проблемы определения подготовительного и вспомогательного характера деятельности иностранной организации на территории РФ: анализ национального законодательства и международных источников

**Аннотация.** Предметом исследования являются проблемы налогообложения иностранных компаний, ведущих предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство. Объект исследования — понятие подготовительной и вспомогательной деятельности. Данная категория интересна для исследования, так как является исключением, при котором деятельность иностранной организации не приводит к образованию постоянного представительства и, следовательно, часто используется иностранными организациями для уклонения от уплаты налогов. Актуальность исследования подтверждается интересом одной из ведущих мировых организаций, занимающихся вопросами налогообложения, к этой теме: в октябре 2015 года Организация экономического сотрудничества и развития опубликовала доклад о противодействии размыванию налоговой базы путем уклонения от приобретения статуса постоянного представительства (в рамках плана BEPS). Одним из основных способов для достижения названной цели, по мнению ОЭСР, является злоупотребление иностранными компаниями концепцией подготовительной и вспомогательной деятельности. Автор рассматриваются различия в регулировании подготовительной и вспомогательной деятельности на международном и национальном уровнях, а также анализируются проблемы применения норм, регулирующих указанную деятельность. Несмотря на то что нормы российского налогового права и международных источников во многом совпадают, нельзя сказать, что оба уровня регулирования подготовительной и вспомогательной деятельности характеризуются общими проблемами. Хотя нужно отметить, что все же есть трудности, свойственные обоим уровням регулирования.

**Ключевые слова:** налог, налогообложение, налоговое право, международное налоговое право, постоянное представительство, подготовительная и вспомогательная деятельность, Налоговый кодекс РФ, соглашение об избежании двойного налогообложения, предпринимательская деятельность иностранных организаций в РФ.

**DOI: 10.17803/1994-1471.2016.66.5.055-062**

**П**редпринимательская деятельность — комплексный процесс. Она включает в себя как основную деятельность, результатом которой является получение прибыли, так и операции, которые носят второстепенный характер, но при этом являются ее неотъемлемой частью.

---

© Яруллина Г. Р., 2016

\* Яруллина Гузаль Рафаэлевна, аспирантка кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)  
guzalyarullina@yandex.ru  
123995, Россия, Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Ни при осуществлении подготовительной деятельности, ни в рамках вспомогательной деятельности организация не получает доход, так как эти виды деятельности не входят в основную предпринимательскую деятельность, а либо предшествуют ей (подготовительная), либо осуществляются параллельно (вспомогательная). Нормами налогового права эта особенность учитывается только в отношении иностранных организаций: для возникновения обязанности по уплате налога на прибыль российской организации достаточно формального критерия — постановления на учет в качестве налогоплательщика, а иностранная организация становится самостоятельным налогоплательщиком (то есть уплачивает налог без участия налогового агента) с момента начала осуществления предпринимательской деятельности (п. 3 ст. 306 Налогового кодекса РФ<sup>1</sup>). Таким образом, в отношении иностранных организаций нормы НК РФ предписывают анализировать характер ее деятельности на наличие определенных признаков. Совокупность этих признаков приводит к образованию постоянного представительства иностранной организации на территории РФ и, как следствие, к возникновению обязанности по самостоятельной уплате налогов.

НК РФ определяет постоянное представительство как обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации, через которое эта организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с осуществлением работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной пунктом 4 ст. 306 НК РФ. Отсюда можно выделить основные признаки, которые являются определяющими в вопросе налогообложения иностранной организации:

1) предпринимательский характер деятельности иностранной организации;

2) регулярность осуществления предпринимательской деятельности;

3) осуществление этой деятельности через обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации.

При анализе деятельности иностранной организации также следует обратить внимание на исключения, при которых подразделение иностранной организации не будет квалифицироваться как постоянное представительство. Одним из исключений является деятельность подготовительного и вспомогательного характера, которая объединяет виды деятельности, перечисленные в п. 4 ст. 306 НК РФ: маркетинг, рекламу, изучение рынка товаров, использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации товаров и др.

В международных источниках, в том числе в соглашениях об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН) норма о подготовительной и вспомогательной деятельности имеет несколько иную структуру. Виды деятельности, не приводящие к образованию постоянного представительства, перечислены в п. 4 ст. 5 Модельной конвенции по налогу на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития<sup>2</sup> (далее — МК ОЭСР) и в аналогичной статье Модельной конвенции по двойному налогообложению ООН<sup>3</sup> (далее — МК ООН)<sup>4</sup>. При этом деятельность подготовительного или вспомогательного характера перечислена и среди других исключений (пп. «е» п. 4 ст. 5 МК ОЭСР, МК ООН): «... содержание постоянного места деятельности исключительно в целях осуществления для предприятия любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера».

Из анализа нормы НК РФ следует, что все виды деятельности, перечисленные в п. 4 ст. 306 НК РФ, должны соответствовать критерию подготовительного и вспомогательного характера. В то же время аналогичная норма

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

<sup>2</sup> Model tax convention on income and on capital, OECD // URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (дата обращения: 01.11.2015).

<sup>3</sup> Model double taxation convention, UN // URL: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) (дата обращения: 01.11.2015).

<sup>4</sup> Указанные модельные конвенции используются как основы для соглашений об избежании двойного налогообложения, заключаемых между странами, в том числе Россией.

международных договоров недостаточно четко формулирует это правило, перечисляя деятельность подготовительного вспомогательного характера как одно из исключений в п. 4 ст. 5 МК ОЭСР, СИДН. В связи с этим возникает вопрос: перечисленные виды деятельности будут относиться к исключениям лишь при условии их соответствия критерию подготовительного или вспомогательного характера или же деятельность подготовительного или вспомогательного характера сама по себе является одним из видов исключений? Если придерживаться второй точки зрения, то можно сделать вывод, что НК РФ строже подходит к определению исключений из правила о подготовительной и вспомогательной деятельности и ограничивает перечень, устанавливая критерий соответствия подготовительному и вспомогательному характеру. Важно отметить, что в октябре этого года ОЭСР опубликовала рекомендации в рамках плана по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (план BEPS)<sup>5</sup>. Одной из мер является борьба с искусственным уклонением от статуса постоянного представительства (Action 7<sup>6</sup>).

В числе способов уклонения от уплаты налогов с помощью концепции постоянного представительства ОЭСР называет использование перечня исключений, закрепленных п. 4 ст. 5 МК ОЭСР. Компании пользуются нечеткостью формулировки этой нормы и искусственно создают ситуации, когда их деятельность в иностранном государстве формально подпадает под те виды, которые перечислены в п. 4 ст. 5 МК ОЭСР, но не обладает подготовительным либо вспомогательным характером.

По этой причине для правильного применения этих исключений предлагается изменить структуру нормы МК ОЭСР с целью уточнения нормы и указать, что все перечисленные п. 4

ст. 5 МК ОЭСР виды деятельности должны носить подготовительный или вспомогательный характер<sup>7</sup>. Если такие изменения будут внесены в МК ОЭСР, то норма МК ОЭСР о подготовительной и вспомогательной деятельности (далее — ПВД) станет ближе к аналогичной норме НК РФ.

Другим различием норм о ПВД, содержащихся в НК РФ и международных источниках, является использование самого термина: если СИДН и модельные конвенции используют формулировку «деятельность подготовительного или вспомогательного характера», то в российском переводе вместо союза «или» используется «и». На первый взгляд данная разница скорее носит технический характер, чем как-то влияет на смысл. Но при логическом толковании нормы п. 4 ст. 306 НК РФ можно сделать вывод, что деятельность организации должна одновременно быть и подготовительной, и вспомогательной, чтобы не приводить к образованию постоянного представительства. Очевидно, что такое толкование носит ограничительный характер и не может быть применено на практике. До настоящего времени это разночтение никогда не вызывало спорных ситуаций при применении нормы. Но этот факт можно объяснить наличием СИДН, имеющих превалирующее значение над национальным правом, а также отсутствием внимания налоговых органов к этой теме, а не незначительностью вопроса. Возможно, более правильно разделять термины «подготовительная» и «вспомогательная» союзом «или», а не «и», разграничивая эти понятия<sup>8</sup>. При существующей формулировке нельзя исключить риск буквального толкования налоговыми органами и судами нормы п. 4 ст. 306 НК РФ, что при отсутствии СИДН с конкретным государством может привести к отказу в применении исключения по п. 4 ст. 306 НК РФ.

<sup>5</sup> Все доклады размещены на официальном сайте ОЭСР. URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (дата обращения: 01.11.2015).

<sup>6</sup> Доклад по вопросу борьбы с искусственным уклонением от статуса постоянного представительства // URL: <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm> (дата обращения: 01.11.2015).

<sup>7</sup> OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. P. 28.

<sup>8</sup> Эта точка зрения поддерживается Л. В. Полежаровой (см.: Полежарова Л. В. Механизм устранения международного налогообложения организаций в Российской Федерации и пути его совершенствования : дис. ... канд. экон. наук. М., 2006. С. 62).

Как уже было сказано, норма о подготовительной и вспомогательной деятельности иностранной организации является исключением и применяется при отсутствии признаков постоянного представительства. НК РФ, модельные конвенции и СИДН не содержат определения понятий подготовительной и вспомогательной деятельности и лишь приводят примеры такой деятельности.

Суды в решениях, как правило, цитируют норму закона по данному вопросу, не раскрывая понятия ПВД, не отделяя подготовительную деятельность от вспомогательной. Одним из редких примеров правильного использования термина ПВД является дело компании «Блумберг Эл-Пи»<sup>9</sup>. В решении Арбитражного суда г. Москвы по этому делу содержатся определения отдельно подготовительной и отдельно вспомогательной деятельности. Суд называет подготовительной такую деятельность, «которая направлена на создание условий для ведения основной деятельности», а вспомогательной — деятельность, «которая обеспечивает процесс ведения основной предпринимательской деятельности компанией». Аналогичные определения были использованы еще в нескольких решениях Девятого арбитражного апелляционного суда<sup>10</sup>, что позволяет говорить о сформировавшейся позиции судов (пусть и в пределах одного судебного округа), а значит, о возможности использования этих определений для анализа деятельности иностранных компаний.

Но даже наличие определения понятия ПВД не сможет полностью устранить неясность применения этой нормы. Дело в том, что виды деятельности, перечисленные в перечнях как в п. 4 ст. 306 НК РФ, так и в п. 4 ст. 5 международных договоров, необязательно будут подпадать под категорию деятельности подготовительного или вспомогательного характера.

Например, деятельность по сбору информации, входящая по общему правилу в перечень ПВД (пп. 4 п. 4 ст. 306 НК РФ), была квалифи-

цирована Минфином РФ как приводящая к образованию постоянного представительства. В письме от 14.04.2010 № 03-08-0511 было отмечено, что деятельность компании по сбору информации, подготовке и редактированию материалов (статей), направляемых в головной офис компании, которые впоследствии распространялись клиентам компании на возмездной основе, не может быть признана вспомогательной или подготовительной, а является основной деятельностью данной компании. Отсюда можно выделить два интересных момента, на которые указал Минфин РФ: во-первых, не всегда деятельность, перечисленная в п. 4 ст. 306 НК РФ, будет иметь подготовительный или вспомогательный характер; во-вторых, при определении ПВД нужно учитывать специфику основной деятельности организации.

Впоследствии эта ситуация была рассмотрена судом по делу «Блумберг Эл-Пи» (№ А40-94391/10-142-134). Главным вопросом при рассмотрении дела являлось определение характера основной деятельности организации, которая выражалась в реализации пакета услуг Bloomberg Professional. Сложность вопроса была обусловлена комплексной структурой данного продукта, включавшей в себя оказание различных информационных услуг. Как указал суд, «содержание постоянного места деятельности в Российской Федерации специализированными информационными агентствами с целью сбора, обработки и перепродажи информации клиентам также следует рассматривать как постоянное представительство. Основная деятельность московского представительства заключается в сборе информации новостного характера и подготовке на основе собранной информации аналитического материала (статей) для последующей передачи в головной офис компании».

Зарубежные ученые также указывают на необходимость анализа основной деятельности иностранной организации<sup>12</sup>. В целом

<sup>9</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17.12.2010 по делу № А40-94391/10-142-134.

<sup>10</sup> Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2014 № 09-АП-34555/12 по делу № А40-155695/12 (дело «Астеллас Фарма Юроп Б.В»), от 02.09.2014 № 09АП-32804/2014АК по делу № А40-38356/14 (дело «Аврасис Лимитед»).

<sup>11</sup> URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 01.11.2015).

<sup>12</sup> Reimer E., Urban N., Schmid S. Permanent Establishments. A Domestic Taxation. Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. Walters Kluwer, 2010. P. 91—95.

для определения ПВД можно использовать два подхода: абсолютный и относительный. Абсолютный подход заключается в рассмотрении представительства в пределах того государства, где оно находится. Тогда критерием определения характера деятельности будет являться величина добавленной стоимости (the amount of value added), созданной в пределах деятельности представительства, которая будет рассматриваться как налоговая база для государства-источника. Относительный подход предусматривает более широкий анализ — учет деятельности организации в целом, в том числе анализ специфики ее деятельности.

Судом также было сделано еще несколько важных выводов:

- под основной деятельностью обычно понимается деятельность, являющаяся существенной и важной исходя из содержания предпринимательских целей и задач организации;
- ПВД должна осуществляться исключительно в пользу самой иностранной организации, а не в пользу третьих лиц.

Последний вывод касается другого спорного вопроса определения ПВД: если третьи лица получают выгоду от такой деятельности филиала (представительства), может ли эта деятельность считаться подготовительной или вспомогательной?

В основной норме о ПВД в п. 4 ст. 306 НК РФ не указан такой признак деятельности, как осуществление этой деятельности исключительно в пользу самой организации. Тем не менее этот признак косвенно закреплен в п. 3 ст. 307 НК РФ, предписывающем облагать налогом деятельность постоянного представительства в случае, если иностранная организация осуществляет деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного

представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения. Важно отметить, что эта норма сближает понимание ПВД, изложенное в НК РФ, с тем, которое использует ОЭСР<sup>13</sup>.

Методические рекомендации по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций<sup>14</sup>, также указывали этот признак: «...чтобы осуществление иностранной организацией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного или вспомогательного характера не могло рассматриваться как основание для признания образования постоянного представительства, такая деятельность должна осуществляться в пользу самой иностранной организации, а не в пользу иных лиц, а в случае осуществления деятельности в пользу иных лиц она не должна осуществляться на регулярной основе».

Норма п. 3 ст. 307 НК РФ, кроме того, интересна следующим — она регулирует порядок определения налоговой базы постоянного представительства, но при этом влияет на понятие постоянного представительства. Как было отмечено выше, одним из основных признаков постоянного представительства является осуществление предпринимательской деятельности. Сущность предпринимательской деятельности заключается в систематическом извлечении прибыли (п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ<sup>15</sup>). Если же в отношении деятельности в пользу третьих лиц не предусмотрено получение вознаграждения, то можем ли мы назвать такую деятельность предпринимательской? Думается, что нет. Таким образом, постоянное представительство, согласно НК РФ, возникает не только при осуществлении предпринимательской деятельности, но и при осуществлении деятельности, перечисленной

<sup>13</sup> См. п. 26, 28 Комментариев ОЭСР к статье 5 МК ОЭСР // URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1) (дата обращения: 01.11.2015).

<sup>14</sup> Приказ МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» (отменен приказом ФНС России от 19.12.2012 № ММВ-7-3/980@) // Бухгалтерский учет. 2003. № 9.

<sup>15</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

в п. 4 ст. 306 НК РФ в интересах третьих лиц. Таким образом, норма п. 3 ст. 307 НК РФ расширяет перечень оснований, по которым деятельность иностранной организации на территории РФ может приводить к образованию постоянного представительства.

Другой особенностью, которую следует отметить в отношении нормы п. 3 ст. 307 НК РФ, является способ расчета налоговой базы для такого постоянного представительства. По общим правилам ст. 307 НК РФ налоговая база постоянного представительства определяется как доходы за вычетом расходов. Но в отношении постоянного представительства, которое было образовано в результате осуществления деятельности подготовительного или вспомогательного характера в интересах третьих лиц, нормой п. 3 ст. 307 НК РФ закреплен особый порядок: «налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью». При анализе нормы возникает вопрос: насколько такой порядок определения налоговой базы соответствует положениям СИДН (и соответствует ли вообще)? Порядок определения налоговой базы постоянного представительства является самостоятельным предметом научных исследований в рамках концепции постоянного представительства, поэтому мы не будем его касаться в данной статье<sup>16</sup>. Но следует отметить, что, даже не отвечая на этот вопрос, можно сделать вывод об особом статусе постоянного представительства, образованного в результате осуществления ПВД в интересах третьих лиц, так как в отношении порядка определения налоговой базы обычного постоянного представительства подходы, закрепленные в НК РФ и международных источниках, в целом не различаются.

Правила определения постоянного представительства имеют сложный и многоэлементный характер. В первую очередь это связано с разнообразием видов предпринимательской деятельности: невозможно установить однородные правила в отношении всех участ-

ников международного рынка, необходимо учитывать нюансы бизнеса каждого из них, выстраивать гибкую систему регулирования. Эта особенность института постоянного представительства проявляется, в том числе, при определении деятельности подготовительного и вспомогательного характера.

При этом проблемы, которые возникают при применении норм о ПВД, можно условно разделить на три группы:

- общие (возникающие как на национальном уровне, так и на международном);
- национальные (связанные с несовершенством норм российского налогового права);
- международные (вызванные пробелами в международном регулировании).

Общей проблемой можно назвать невозможность установить закрытый перечень видов ПВД, так как один и тот же вид деятельности может являться основным для одной организации и подготовительным — для другой, поэтому следует определить само понятие ПВД.

К числу проблем на международном уровне следует отнести отсутствие в модельных конвенциях положения о том, что ПВД — это не один из видов деятельности, исключающих образование постоянного представительства, а характеристика всех исключений, перечисленных в п. 4 ст. 5 МК ОЭСР и МК ООН, которое должно быть прямо закреплено в нормах о ПВД для исключения возможности злоупотреблений.

На национальном уровне, вероятно, наибольшее количество вопросов вызывает норма п. 3 ст. 307 НК РФ, которая фактически создает особый вид постоянного представительства, образующийся в результате осуществления ПВД в пользу третьих лиц. Налоговая база вышеуказанного постоянного представительства определяется по специальному правилу, которое отсутствует в международных источниках, что способствует возникновению спорных ситуаций между налогоплательщиками и налоговыми органами.

<sup>16</sup> В частности, этот вопрос был рассмотрен в кандидатских диссертациях К. Е. Викулова (Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011), Л. В. Полежаровой (Механизм устранения международного налогообложения организаций в Российской Федерации и пути его совершенствования : дис. ... канд. экон. наук. М., 2006), О. Ю. Коннова (Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001).

Как видим, понятие ПВД нуждается в до- работке и на национальном уровне, и на международном. При этом важно не забывать о балансе публичных и частных интересов — ужесточая правила, позволяющие не призна-

вать наличие постоянного представительства, нужно также учитывать интересы добросовестных организаций, стремящихся к ведению деятельности за пределами государства своего налогового резидентства.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2011.— С. 25.
2. Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2001. — С. 185.
3. Полежарова Л. В. Механизм устранения международного налогообложения организаций в Российской Федерации и пути его совершенствования : дис. ... канд. экон. наук. — М., 2006.— С. 163.
4. Reimer E., Urban N., Schmid S. Permanent Establishments. A Domestic Taxation. Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. — Walters Kluwer, 2010. — P. 91—95.

Материал поступил в редакцию 23 ноября 2015 г.

## THE ISSUES OF DETERMINING PREPARATORY AND AUXILIARY ACTIVITIES OF THE FOREIGN ORGANIZATION IN THE RUSSIAN FEDERATION: THE ANALYSIS OF NATIONAL LEGISLATION AND INTERNATIONAL SOURCES.

**IARULLINA Guzal Rafaelevna** — postgraduate at the Department of Financial Law, Kutafin Moscow State Law University (MSAL)  
guzalyarullina@yandex.ru  
123995, Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya Street, 9

**Review.** *The subject of the study is tax issues of foreign companies doing business in the Russian Federation through a permanent establishment. The object of the study is the concept of preparatory and auxiliary activities. This category is of interest as an exception in which the activities of a foreign organization do not lead to a permanent establishment, and therefore is often used by foreign organizations for tax evasion. The relevance of the study is confirmed by the interest of one the leading world organizations dealing with taxation issues: in October 2015 OECD published a report covering counteractions to the dilution of the tax base by avoiding the status of a permanent establishment (within BEPS plan).*

*At the same time, in the opinion of OECD, one of the main ways to achieve the set goal is the abuse of the concept of preparatory and auxiliary activities by foreign companies. The author considers the differences in the regulation of preparatory and auxiliary activities at the international and national levels, analyzes the problems of application of the rules governing this activity. Despite the fact that the rules of the Russian tax law and international sources have much in common, however, it is not possible to say that both levels of regulation of preparatory and auxiliary activities are characterized by common problems. Still, there are some difficulties inherent in both regulation levels.*

**Keywords:** *tax, taxation, tax law, international tax law, permanent establishment, preparatory and auxiliary activities, the Tax Code, Agreement on the Avoidance of Double Taxation, entrepreneurial activity of foreign organizations in the Russian Federation*

## REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Vikulov K. E. Pravila nalogooblozhenija inostrannyh organizacij, dejstvujushhih cherez postojannoe predstavitel'stvo: opyt OJeSR i pravovoe regulirovanie v Rossii : avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2011.— S. 25.*

2. *Konnov O. Ju.* Ponjatie postojannogo predstavitel'stva v nalgovom prave : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2001. — S. 185.
3. *Polezharova L. V.* Mehanizm ustraneniya mezhdunarodnogo nalogooblozhenija organizacij v Rossijskoj Federacii i puti ego sovershenstvovanija : dis. ... kand. jekon. nauk. — M., 2006.— S. 163.