О ПОНЯТИИ ЗАВИСИМОГО АГЕНТА КАК ВИДА ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА: РОССИЙСКИЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

МАКАРОВА Яна Сергеевна, аспирант Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушнская, 34

E-mail: yana_job5555@mail.ru

В статье проводится анализ понятия и признаков зависимого агента как субъекта международного налогового права и вида постоянного представительства. Понятие зависимого агента недостаточно исследовано как в России, так и в мире. В последние годы мировое сообщество проявляет обеспокоенность по поводу оттока капитала из развитых стран путем создания структур оптимизации налогообложения, в том числе избежания образования постоянного представительства в данных странах. Автором статьи в целях имплементации в российское законодательство предложены понятие и признаки зависимого агента, сформированные с учетом международного опыта правового регулирования, а также рекомендаций ОЭСР в рамках плана по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Закрепление в российском налоговом праве конкретных критериев, необходимых для образования постоянного представительства в виде зависимого агента, позволит сформировать ясное нормативное регулирование данной налоговой категории и, таким образом, сократить возможность уклонения от уплаты налогов путем избежания статуса постоянного представительства.

Ключевые слова: налоги, прибыль, субъект налогового права, постоянное представительство, зависимый агент, «не-зависимый» агент, иностранные организации, место деятельности, ОЭСР.

ON DEFINITION OF A DEPENDENT AGENT AS A TYPE OF PERMANENT ESTABLISHMENT: RUSSIAN AND INTERNATIONAL LEGAL REGULATION

Ya. S. MAKAROVA, post-graduate student of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: yana_job5555@mail.ru

This paper analyzes the definition and characteristics of a dependent agent as a subject of the international tax law and a special type of permanent establishment. The term "dependent agent" is not sufficiently studied either in Russia or globally. Over the last few years the global community has been concerned about capital outflows from developed economies through tax optimization structures, including a scheme aimed at artificial avoidance of permanent establishment. Based on international law and following the release of the OECD recommendations (BEPS project), the author of the article provides the analysis of the definition and main characteristics of a dependent agent, which may be incorporated into the Russian tax legislation. Development of certain criteria necessary for setting up a permanent establishment in the form of a dependent agent may lead to the establishment of clear rules governing this tax category. In turn, this may help to reduce practices of tax avoidance by foreign organizations who may try to artificially avoid creating permanent establishment in another tax jurisdiction.

Keywords: tax, profit, subject of the tax law, permanent establishment, dependent agent, independent agent, foreign organizations, place of business, OECD.

DOI: 10.12737/19205

Иntenсивное развитие мировой экономики, ускорение процессов интернационализации коммерческой деятельности, трансграничное движение капитала, глобализация государств требуют изучения международно-правовых категорий налогообложения, подверженных экономическому влиянию. В настоящее время, как и всегда, вопрос налогообложения иностранных организаций в третьей стране, где они осуществляют деятельность, остается актуальным и злободневным. Каждое государство имеет право взимать налоги не только с лиц, ко-

торые признаются его налоговыми резидентами, но и с иностранных лиц, которые ведут на его территории деятельность и извлекают доходы.

Налогообложение иностранной организации чаще всего зависит от того, образует или нет ее деятельность постоянное представительство. В исследовании В. В. Поляковой и С. П. Котляренко указано, что «пока у иностранного лица не возникнет постоянного представительства в другом государстве, данное лицо не рассматривается как участвующее в экономической жизни этого государства в такой мере, чтобы

подпадать под его неограниченную налоговую юрисдикцию»¹. Постоянное представительство — одна из самых значимых категорий международного налогообложения, она исследована многими учеными в области права и экономики. Однако в рамках данного института налогового права существуют отдельные понятия и явления, до сих пор недостаточно изученные и проанализированные научным сообществом. Одной из таких категорий является зависимый агент.

Зависимый агент представляет собой одно из важнейших явлений трансграничного налогообложения, прежде всего это субъект интернационального налогового права. Регулирование в отношении данной категории осуществляется как международными нормами права, так и национальными законодательствами. При этом, как указывает С. Г. Колков, в сфере налогообложения иностранных юридических лиц «регулирующие реально переплетаются, не утрачивая своего самостоятельного значения, национальные нормы и нормы международных соглашений России об устранении двойного налогообложения на доходы и капитал, которые охватывают все взаимоотношения договаривающихся государств по линии прямых налогов»². Действительно, при формировании понятия постоянного представительства, в том числе термина «зависимый агент», непременно сталкиваешься с проблемой взаимовлияния и корреляции внутренних норм государства с существующими обязательствами и положениями международного характера, закрепленными в двусторонних соглашениях страны, а также установленными многосторонними международными конвенциями. Соответственно, для всеобъемлющего анализа термина «зависимый агент» должны были проанализированы не только российские законодательство, практика и доктрина, но и международные договоры, а также зарубежный опыт и разработки в указанной области.

Зависимый агент представляет собой один из видов агентского типа постоянного представительства. О. Ю. Коннов указывает, что «агентский вид постоянного представительства обычно рассматривается в качестве вспомогательного, то есть к агентским положениям следует обращаться только в том случае, если постоянное представительство не устанавливается по критериям основного вида постоянного представительства»³. Выделение агентского типа постоянного представительства поддерживается научным сообществом в области налогового права⁴. Безусловно, основ-

ной тип постоянного представительства исследуется прежде всего. Помимо основного и агентского типов постоянного представительства выделяют еще и строительное, сервисное, страховое постоянные представительства, а также постоянные представительства с достаточным оборудованием и постоянные представительства, связанные с разведкой и добычей природных ресурсов в открытом море⁵. Основной тип постоянного представительства в соответствии с п. 2 ст. 306 Налогового кодекса РФ должен обладать тремя важными признаками: 1) наличие места деятельности организации, т. е. физическое присутствие на территории государства; 2) регулярность, постоянность осуществления деятельности (в мировой практике — обычно более шести месяцев); 3) непосредственное ведение предпринимательской деятельности через постоянное место деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера. Е. Ф. Лощенкова указывает, что деятельность иностранной организации через зависимого агента также должна отвечать признакам постоянного представительства, установленным в п. 2 ст. 306 НК РФ⁶. Таким образом, чтобы организация была признана постоянным представительством в виде зависимого агента на территории России, она должна соответствовать характерным чертам основного типа постоянного представительства, а также иметь свои отличительные особенности, указанные в НК РФ.

Зависимый агент — субъект налогового права наряду с такими субъектами, как, например, взаимозависимое лицо, консолидированная группа налогоплательщиков и т. д. Понятие, признаки и особенности зависимого агента практически не находят отражения в российских научных исследованиях, несмотря на то что в нашей стране понятие зависимого агента в НК РФ существует с момента его принятия. Однако с тех пор его дефиниция практически не изменялась. В соответствии с п. 9 и 10 ст. 306 НК РФ можно выделить следующие критерии, при соблюдении

ный капитал в России. Налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. 1999. № 11; *Пепеляев С.* Основы налогового права: учеб.-метод. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000; *Митин Б. М.* Ценные бумаги: учет, налоги, право: учеб. пособие. М., 2006; *Коннов О. Ю.* Указ. соч.; *Викторов К. Е.* Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011; *Полежаева Л. В., Артемьев А. А.* Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: учеб. пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2013.

⁵ См.: *Соловьева Н. А.* Постоянные представительства иностранных организаций: виды и основания возникновения // Вестник ВГЕ. Серия «Право». 2015.

⁶ См.: *Лощенкова Е. Ф.* Постоянное представительство иностранных юридических лиц в свете измененного налогового законодательства России // Юрист. 2002. № 10.

¹ Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 368.

² Колков С. Г. Налогооблагаемая прибыль иностранных юридических лиц // Право и экономика. 2000. № 7.

³ Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001.

⁴ Подробнее см.: *Петрыкин А. А.* О статусе зависимого и независимого агента для целей налогообложения // Иностран-

которых организация рассматривается как зависимый агент и создает постоянное представительство:

1) данная организация функционирует и реализует деятельность иностранной организации и на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в России;

2) такая организация осуществляет деятельность на территории России от имени этой иностранной организации;

3) организация имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени иностранной организации;

4) указанная в третьем пункте деятельность создает правовые последствия для иностранной организации;

5) организация не функционирует через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности. Так определяет зависимого агента российское налоговое законодательство. Однако этот термин пришел в отечественное налоговое право из международной практики.

Понятие зависимого агента закреплено в Модельной Конвенции о налогах на доходы и капитал Организации экономического сотрудничества и развития 2007 г. (далее — Конвенция ОЭСР). Однако такой вид постоянного представительства в Конвенции ОЭСР не называется именно «зависимым агентом». В соответствии с п. 5 ст. 5 Конвенции ОЭСР любое лицо, которое не является агентом с независимым статусом (*independent agent*), действует от имени организации, имеет право заключать сделки от имени этой организации и регулярно использует это право, может быть признано постоянным представительством в государстве в отношении любой предпринимательской деятельности такого лица, осуществляемой в интересах иностранной организации, кроме случаев осуществления так называемой вспомогательной или подготовительной деятельности. Конвенция ОЭСР указывает, что агент с независимым статусом в отличие от зависимого агента не образует постоянное представительство. Согласно п. 6 ст. 5 Конвенции ОЭСР агентом с независимым статусом считается лицо, действующее в качестве брокера, комиссионера (генерального комиссионера) или лица, осуществляющего деятельность в отношении иностранной организации, которая является обычной (основной) для его бизнеса.

В Комментариях к указанной Конвенции поясняется, что зависимым агентом может быть признано как физическое лицо, так и организация, т. е. никаких ограничений по субъектному составу нет. Зависимый агент должен иметь право на заключение сделок от имени иностранной компании, в интересах которой он действует (далее — компания-прин-

ципал или принципал), что предполагает вступление его в обязательные для принципала правоотношения. Агент не будет считаться зависимым, если его право на заключение сделок не подкреплено юридически, например, если подписание агентом договора является формальным и не влечет непосредственных юридических последствий для компании-принципала. Кроме того, в Комментариях к ст. 5 Конвенции ОЭСР частота заключения сделок от имени и в интересах компании-принципала ставится необходимым условием для отнесения агента к зависимому. Однако из-за специфики осуществления самой предпринимательской деятельности компанией-принципалом «невозможно установить конкретную частоту реализации права агента на заключение сделок от имени компании». Также в Комментариях говорится, что агент не может считаться зависимым, если он реализует свое право на заключение сделок от имени компании-принципала несистематически или в исключительных случаях. Такое понимание зависимого агента порождает много противоречий при правоприменении.

Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами 1980 г.⁷ (далее — Конвенция ООН) также предлагает определение агента с зависимым статусом, противопоставляя его «независимому» агенту. Так, под зависимым агентом понимается организация, если она действует в одном из государств от имени предприятия другого государства и соответствует следующим признакам:

1) имеет и обычно исполняет в этом государстве полномочия по заключению договоров от имени иностранной организации, кроме случаев ограничения деятельности такого лица вспомогательной и подготовительной деятельностью, и если осуществление этой деятельности через постоянное место ведения бизнеса не превращает ее в постоянное представительство;

2) не обладает указанными в п. 1 полномочиями, но обычно имеет в третьем государстве запас изделий или товаров, из которого оно осуществляет регулярные поставки изделий или товаров от имени предприятия;

3) является страховым предприятием одного из государств, за исключением случаев перестрахования, и инкассирует страховые премии на территории этого государства или страхует возникающие в нем риски через какое-либо лицо, помимо агента с независимым статусом;

4) не занимается предпринимательской деятельностью в государстве через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что такие лица действуют в рамках обычного ведения своих дел;

⁷ URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf.

5) осуществляет указанную в п. 4 деятельность, которая полностью или почти полностью осуществляется от имени такого предприятия;

6) в коммерческих и финансовых отношениях между этим предприятием и агентом предусмотрены или установлены условия, отличающиеся от условий, которые могли бы быть предусмотрены между независимыми предприятиями.

Если лицо соответствует вышеуказанным признакам, то согласно Конвенции ООН иностранная организация будет считаться организацией, имеющей постоянное представительство в государстве в связи с любыми видами деятельности, которыми агент занимается в интересах иностранной компании-принципала. Кроме того, Конвенция ООН указывает, что контроль иностранной компании над организацией в другом государстве либо осуществление предпринимательской деятельности такой организацией в другом государстве (через постоянное представительство или иным образом), не превращает ее в постоянное представительство иностранной компании.

На протяжении последних нескольких лет мировое сообщество проявляет обеспокоенность по поводу оттока капитала из различных стран путем создания структур оптимизации налогообложения, в том числе и с помощью применения агентских типов постоянного представительства. Зачастую при таком налоговом планировании лица, получающие доход и ведущие деятельность посредством представителей в одном государстве, облагаются налогом на прибыль по более низкой ставке или вообще не облагаются в другом государстве, где они зарегистрированы. Данная проблема порождает огромное количество вопросов у многих государств. Вот почему на протяжении последних нескольких лет государства — члены Большой двадцатки сформировали единое понимание по поводу необходимости пересмотра налоговой политики, налогового законодательства и принципов международного налогообложения с тем, чтобы учитывать глобальный характер современного предпринимательства и возможностей налогового структурирования. Необходимость модернизации и совершенствования правовой концепции постоянного представительства, в том числе и зависимого агента, видят и многие ученые мира. Так, Леонардо Ф. М. Кастро указывает, что «концепция постоянного представительства нуждается не только в гармонизации в международных налоговых соглашениях, но и в изменении и анализе ее правового закрепления в Модельных Конвенциях ОЭСР, ООН и США, или же в расширении Комментариев и Технических пояснений к ним по данному вопросу»⁸.

В 2013 г. ОЭСР выпустила первый Проект по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее — План ОЭСР)⁹. В данном отчете были использованы материалы предыдущих исследований ОЭСР, которые относились к агрессивному налоговому планированию, информационному обмену для налоговых целей и реорганизации бизнеса¹⁰. В соответствии с Проектом ОЭСР был выпущен План мероприятий¹¹, который включает в себя помимо всего прочего и мероприятия, направленные на создание мер против искусственного избежания статуса постоянно-го представительства (далее — Мероприятие ОЭСР № 7)¹². 5 октября 2015 г. после длительных обсуждений ОЭСР выпустила финальную версию пакета мероприятий для дальнейшего всестороннего, последовательного и скоординированного реформирования международных налоговых правил в рамках Плана ОЭСР¹³. Разработанный пакет мер был одобрен министрами финансов стран Большой двадцатки на встрече 8 октября 2015 г. в Лиме, Перу. Заключительный отчет по Плану ОЭСР, в частности, включает результаты работы, проведенной ОЭСР в отношении пересмотра понятия, критериев и особенностей образования постоянного представительства, в том числе в виде зависимого агента. В соответствии с опубликованным финальным отчетом будут внесены изменения в Конвенцию ОЭСР, в том числе в ст. 5 о постоянном представительстве. Меры, предусмотрен-

для экономики настоящего времени // Глобальный обзор предпринимательского права. 2012.

⁹ См. Отчет ОЭСР “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (февраль 2013). URL: <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>.

¹⁰ См., например: отчеты ОЭСР Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues (March 2012); Tackling Aggressive Tax Planning Through Increased Transparency and Disclosure (February 2011); работа, проделанная на Глобальном форуме ОЭСР по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes); введение в 2010 г. гл. IX Руководства ОЭСР по регулированию трансфертного ценообразования и т. д. URL: <http://www.oecd.org/tax/>.

¹¹ См.: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Published on July 19, 2013. URL: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>.

¹² См.: Action 7 (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status) of the BEPS Action Plan. 31.10.2014—9.01.2015. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm>.

¹³ Подробнее см.: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report. URL: <http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>.

⁸ Кастро Л. Ф. М. Проблемы закрепления постоянного представительства: обзор важнейших вопросов, актуальных

ные в финальном отчете по Мероприятию ОЭСР № 7, включают анализ и совершенствование понятия «зависимый агент», а также условий, которые приводят к образованию постоянного представительства в виде зависимого агента.

Основные изменения, которые предлагаются в рамках реализации Мероприятия ОЭСР № 7, связаны с модернизацией концепции постоянного представительства, включая категорию зависимого агента, и сводятся к следующему.

Во-первых, важное изменение касается признания организаций, действующих на основании комиссионного соглашения и регулярно осуществляющих предпринимательскую деятельность в качестве посредников иностранных организаций, зависимыми агентами последних. Комиссионное соглашение определяется ОЭСР как «соглашение между лицом, продающим товары в государстве от собственного имени, но в интересах иностранной организации, которая является собственником данных товаров». Благодаря такому соглашению иностранная организация может осуществлять торговлю в государстве без необходимости наличия там постоянного представительства, образование которого приведет к налогообложению лица в стране осуществления деятельности через комиссионера. Зачастую положением ст. 5 Конвенции ОЭСР, указывающим, что постоянным представительством (в виде зависимого агента) признается лицо, осуществляющее деятельность именно от имени иностранной организации, пользуются недобросовестные налогоплательщики. Они формально осуществляют деятельность через комиссионера, который действует от своего имени, однако фактически получают собственную прибыль. Именно с этим призваны бороться новые правила ОЭСР.

Во-вторых, введены дополнительные критерии признания организаций постоянными представительством. Теперь в Конвенции ОЭСР зависимый агент — это лицо, которое осуществляет систематическое выполнение действий, имеющих ключевую роль в заключении договоров на рутинной основе, а не только осуществляет согласование ключевых положений контрактов, как ранее. Введено новое исключение из понятия «независимый агент». Теперь не является независимым агентом лицо, которое ведет деятельность исключительно для одной или нескольких взаимозависимых с лицом организаций (порог прямого или косвенного участия для признания организации взаимозависимой устанавливается более 50%). То есть ОЭСР предлагается пересмотр правил признания лиц агентами с независимым статусом. В соответствии с положениями финального отчета ОЭСР нередко организации используют следующую стратегию избежания формирования у них постоянного представительства в виде зависимого агента: они обсуждают существенные положения заключаемых договоров на территории одного государства, но формально их в данном го-

сударстве не заключают, а финализируют и подписывают в иной стране, в том числе там, где лицо, которое наделено полномочиями на заключение контрактов, признается независимым агентом, т. е. для такого государства по согласованному контракту не возникает налогооблагаемого дохода. Поэтому ОЭСР вносит изменения в п. 6 ст. 5 Конвенции ОЭСР для предотвращения подобных ситуаций.

Указанные первые два основных изменения предполагают, что теперь в соответствии с Конвенцией ОЭСР в государстве, где осуществляют деятельность посредники (комиссионеры) иностранной организации, которая влияет на регулярное заключение контрактов этой иностранной компанией, будет образовываться постоянное налоговое присутствие такой организации (постоянное представительство), даже если посредники осуществляют свою деятельность в рамках независимого от иностранной организации бизнеса.

В-третьих, еще одно значимое изменение в ст. 5 Конвенции ОЭСР касается модификации некоторых критериев отнесения деятельности к вспомогательной и подготовительной, осуществление которой не образует постоянное представительство. Данное изменение обусловлено существенными трансформациями форм осуществления предпринимательской деятельности в настоящее время. Деятельность, которая раньше могла быть рассмотрена как вспомогательная или подготовительная, сегодня может являться основным бизнесом компании. Так, деятельность по использованию сооружений для хранения, демонстрации, поставки или деятельность по доставке, закупке товаров (при вовлечении значительного количества сотрудников) может быть исключена из перечня подготовительной и вспомогательной и признана приводящей к возникновению постоянного представительства.

Четвертое изменение касается введения ограничений по поводу фрагментации отдельных видов предпринимательской активности в рамках единого бизнес-процесса между разными взаимозависимыми компаниями. Так, ОЭСР в финальном отчете указывает на невозможность избежания статуса постоянного представительства путем разделения отдельных операций, которые формально могут быть признаны подготовительной и вспомогательной деятельностью, однако фактически осуществляются в рамках единого бизнес-процесса. Особенно это актуально для случаев, когда несколько операций осуществляются в одной стране, тогда такие операции на агрегированной основе могут рассматриваться как приводящие к образованию постоянного представительства в указанной стране, если они могут быть признаны взаимодополняющими и представляющими собой часть единого производственного механизма.

Еще одно изменение затрагивает ограничение возможности разделения контрактов по сроку действия

между взаимозависимыми организациями. В отчете говорится о ситуациях, когда организации разделяют договоры между своими взаимозависимыми лицами для того, чтобы избежать признания их постоянными представительствами. Например, один договор может быть разделен компанией на несколько частей, каждая из которых покрывает период меньше, чем 12 месяцев, и каждая заключается с различной взаимозависимой компанией. Таким образом, отчетом предусмотрены меры для предотвращения такого способа ухода от налогообложения.

Помимо вышеуказанных изменений в ст. 5 Конвенции ОЭСР Мероприятием ОЭСР № 7 предусмотрены и некоторые другие меры, касающиеся совершенствования понятия постоянного представительства, определения прибыли, которая должна быть распределена для налогообложения в рамках постоянного представительства, и тому подобное¹⁴.

Таким образом, многие вопросы, связанные с уклонением от уплаты налогов и размыванием налоговой базы с помощью постоянного представительства, проанализированы и разрешены путем совершенствования Конвенции ОЭСР с помощью реализации Мероприятия ОЭСР № 7. В процессе этого совершенствования, помимо прочего, несколько меняется понимание категории зависимого агента. Так, ОЭСР попыталась уменьшить проблему правовой неопределенности понятия зависимого агента и прояснить условия, при которых лицо, осуществляющее деятельность в интересах иностранной организации, можно признать зависимым агентом.

В эпоху назревших перемен в мировом сообществе, касающихся налоговых правоотношений, конкретизация понятий, значений и фактических форм реализации правовых явлений в области налогообложения представляется ценностным и важным подходом для формирования разумной национальной и международной нормативной правовой базы. ОЭСР является крупнейшей мировой организацией, занимающейся проблемами налогообложения и решающей задачи налогового регулирования на международном уровне. Модельная Конвенция ОЭСР, официальные комментарии к ней и новые рекомендации дают понятия, а также толкование для многих налогово-правовых явлений, в том числе и для зависимого агента как типа постоянного представительства. Для Российской Федерации представляется целесообразным имплементировать в национальное налоговое законодательство новые правила в отношении постоянных представительств, пред-

ложенных ОЭСР. Хотя данные предложения и носят рекомендательный характер для нашей страны, однако их внедрение может предотвратить многие неблагоприятные последствия агрессивного налогового планирования международными организациями. Формирование понятия зависимого агента является очень сложной и кропотливой работой, в рамках которой необходимо учесть самые мельчайшие особенности его функционирования. Однако разработка грамотного понятия поможет государствам не терять финансовые ресурсы, которые по факту должны быть уплачены в них.

Проанализировав понятия зависимого агента, закрепленные в НК РФ, текущей редакции Конвенции ОЭСР, комментариях к ней и предлагаемых изменениях в рамках Плана ОЭСР, а также в Конвенции ООН, можно сделать вывод, что в целом и в национальном, и в международном праве зависимый агент как субъект налогового права наделяется схожими характеристиками. Резюмируя российское и международное правовое регулирование анализируемого правового понятия, разделим его характеристики на две категории — общие, т. е. свойственные любому постоянному представительству, и особенные, специфические для агентского типа постоянного представительства в виде зависимого агента.

В качестве общих характеристик можно выделить:

- 1) физическое присутствие на территории государства;
- 2) регулярность, постоянность деятельности;
- 3) непосредственное ведение предпринимательской деятельности через постоянное место деятельности;
- 4) деятельность не должна носить вспомогательный или подготовительный характер.

Специфические черты, характерные исключительно для зависимого агента, следующие:

- 1) наличие договорных отношений с компанией-принципалом по представлению ее интересов;
- 2) действия на территории государства от лица иностранной компании. Причем в отношении комиссионных соглашений — может быть формальное осуществление деятельности от имени посредника, однако фактически — от имени принципала;
- 3) наличие полномочий на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени компании-принципала;
- 4) регулярное и систематичное использование вышеуказанных полномочий;
- 5) при осуществлении вышеуказанных полномочий — создание правовых последствий для организации;
- 6) предпринимательская деятельность в государстве ведется не через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при

¹⁴ Подробнее см.: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7-2015 Final Report. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1.

условии, что такие лица действуют в рамках обычного ведения своих дел;

7) деятельность не является обычной (основной) для бизнеса данного лица;

8) в коммерческих и финансовых отношениях между лицом и компанией-принципалом предусмотрены или установлены условия, отличные от условий, которые могли бы быть предусмотрены между независимыми предприятиями;

9) отсутствие между лицом и иностранной компанией юридической или экономической независимости, возможная подконтрольность (факультативный признак).

В заключение отметим, что выделение признаков, свойственных понятию зависимого агента, должно осуществляться с учетом международного опыта, а также национальной и зарубежной практики применения норм права. Совершенствуя понятие зависимого агента, необходимо учитывать опыт ОЭСР, а также ее новые рекомендации, сформированные в рамках Плана ОЭСР. Кроме того, важно исходить не только из фискальных интересов государства, связанных с предотвращением уклонения от уплаты налогов и размывания налоговой базы, а также акцентировать внимание на устранении возможности двойного налогообложения одного и того же налогоплательщика.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Викулов К. Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ОЭСР и правовое регулирование в России: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011.

Кастро Л. Ф. М. Проблемы закрепления постоянного представительства: обзор важнейших вопросов, актуальных для экономики настоящего времени // Глобальный обзор предпринимательского права. 2012.

Колков С. Г. Налогооблагаемая прибыль иностранных юридических лиц // Право и экономика. 2000. № 7.

Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001.

Лощенкова Е. Ф. Постоянное представительство иностранных юридических лиц в свете измененного налогового законодательства России // Юрист. 2002. № 10.

Митин Б. М. Ценные бумаги: учет, налоги, право: учеб. пособие. М., 2006.

Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000.

Пепеляев С. Основы налогового права: учеб.-метод. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000.

Петрыкин А. А. О статусе зависимого и независимого агента для целей налогообложения // Иностранный капитал в России. Налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. 1999. № 11.

Полежарова Л. В., Артемьев А. А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: учеб. пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2013.

Соловьева Н. А. Постоянные представительства иностранных организаций: виды и основания возникновения // Вестник ВГЕ. Серия «Право». 2015.