признание факта наличия свободы усмотрения в административном правотворчестве объективно должны поспособствовать систематизации и унификации законодательства в данной области, позволит упорядо-

чить и развить процесс административного правотворчества, а также повысить эффективность издаваемых нормативных правовых актов и всего государственного управления в целом.

Библиографический список

Вайпан В. А. Проблемы государственной регистрации и опубликования нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти // Право и экономика. 2014. № 1.

Дубовицкий В. Н. Законность и усмотрение в советском государственном управлении. Минск, 1984.

Жеребцов А. Н., Чабан Е. А. Административное усмотрение, административный произвол и административное (чиновничье) обыкновение: теоретические и практические вопросы соотношения // Административное право и процесс. 2014. № 4.

Исполнительная власть: сравнительно-правовое исследование. М., 1995.

Калмыкова А. В. Законодательство о государственном контроле // Правовое регулирование государственного контроля: монография / под ред. А. Ф. Ноздрачева. М., 2012.

Комментарий к Конституции Российской Федерации / под ред. В. Д. Зорькина, Л. В. Лазарева. М., 2010.

Купреев С. С. Об административном усмотрении в современном праве // Административное право и процесс. 2012. № 1.

Современные проблемы организации публичной власти / под ред. С. А. Авакьяна. М., 2014.

Старилов Ю. Н. Административное право. История. Наука. Предмет. Нормы. Воронеж, 1998. Ч. I.

Тихомиров Ю. А. Административное усмотрение и право // Журнал российского права. 2000. № 4.

Чабан Е. А. Административное усмотрение: понятие и особенности // Административное право и процесс. 2013. № 11.

Чабан Е. А. Понятие и сущность процесса государственного управления и административное усмотрение // Административное право и административный процесс. 2013. № 2.

Шарвен Р. Юстиция во Франции. М., 1978.

Шарнина Л. А. Понятие усмотрения (дискреции) в праве. Отличия усмотрения органов власти от усмотрения граждан и юридических лиц // Конституционное и муниципальное право. 2013. № 8.

Комиссионер — зависимый или «независимый» агент иностранной организации в условиях российской действительности?

МАКАРОВА Яна Сергеевна, аспирант отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации

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

E-mail: yana_job5555@mail.ru

Понятие «комиссионер» еще недостаточно изучено в международном налогообложении. Однако иногда оно представляется ключевым при определении того, образует ли иностранная организация постоянное представительство на территории другой страны. С формально-юридической позиции комиссионеры в настоящее время почти во всех странах, в том числе в России, признаются агентами с «независимым статусом» и не образуют постоянное пред-

ставительство иностранной организации, которая через него осуществляет свою деятельность. С точки зрения экономической сущности реализуемой деятельности комиссионер может быть полностью или почти полностью зависим от иностранной организации и тем самым фактически становится ее зависимым агентом. Подобные ситуации стали предметом анализа ОЭСР в рамках реализации их глобального проекта.

Автор статьи анализирует поставленную проблему применительно к условиям российской правовой действительности. Кроме того, рассмотрены рекомендации ОЭСР касательно признания комиссионера зависимым агентом, проанализированы трактовки зависимого и независимого агентов в соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, а также некоторая зарубежная и российская судебная практика по данному вопросу. Проанализирована возможность регламентации новых критериев зависимости зависимого агента, которые могут быть применимы и к комиссионеру.

В работе сделан вывод, что в международном пространстве наблюдается активное использование комиссионных структур с целью злоупотребления в рамках налоговых правоотношений, следовательно, Российской Федерации важно принять превентивные меры для избежания подобных случаев. Предложены возможные пути урегулирования данного явления таким образом, чтобы российские принципы международного налогообложения соответствовали меняющейся действительности и мировым тенденциям.

Ключевые слова: налоги, налоговое право, прибыль, постоянное представительство, зависимый агент, «независимый» агент, комиссия, комиссионер, иностранные организации, ОЭСР.

Commissionaire — Dependent or Independent Agent of International Organisation in Russian Federation?

Ya. S. MAKAROVA, postgraduate student of the Department of financial, tax and budget legislation of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Governmental of the Russian Federation 34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218
E-mail: yana_job5555@mail.ru

Today the “commissionaire” as a concept of international taxation that is not studied sufficiently. However, it plays a key role when determining whether a foreign enterprise creates a permanent establishment on the territory of a particular country or not. From the legal point of view commissionaire is an independent agent in majority of the countries including the Russian Federation and do not have a permanent establishment of the foreign enterprise. From the point of view of economic essence the commissioner can be fully or partially dependent on the foreign enterprise. Such situations became the object of analysis of the OECD.

The author of this paper analyses this problem in relation to the Russian legal reality. Also the author describes the OECD recommendations relating to the recognition of a commissionaire as dependent agent, analyses the articles of Russian Double Taxation Agreements about dependent and independent agents, as well as certain foreign and Russian case law on this issue. Moreover, the possibility of codification of new criteria of finding dependent agent “dependent”, which can be applied to commissioner as well, is analyzed.

The author concluded that in the international space there is an active use of commission structures for the purpose of abuse within the framework of tax legal relations, therefore, it is important for the Russian Federation to take preventive measures to avoid such cases. As such a preventive mechanism, possible ways of settling this phenomenon are proposed in such a way that the Russian principles of international taxation correspond to changing reality and world trends.

Keywords: tax, tax law, profit, permanent establishment, dependent agent, independent agent, commission, commissionaire, foreign organizations, OECD.

DOI: 10.12737/article_597714e87a21c4.84870040

В современном мире налоговое планирование приобрело глобальные масштабы. Международными организациями и национальными го-

сударственными органами разрабатываются различные меры для превенции уклонения от уплаты налогов транснациональными компаниями,

а также для борьбы с данным явлением. Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) при содействии мирового сообщества в лице компетентных органов власти различных государств, представителей крупнейших консалтинговых компаний и бизнеса был разработан пакет мероприятий в рамках Проекта по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Проект BEPS). 5 октября 2015 г. был выпущен финальный отчет (далее — Отчет BEPS)¹, который являет собой рекомендации государственным органам всех стран по созданию эффективных мер для противодействия уклонению от налогообложения и размыванию налогооблагаемой базы.

В рамках Отчета BEPS разработано Мероприятие № 7 «Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства» (далее — Мероприятие № 7)², в соответствии с которым предлагаются способы изменения отдельных принципов и концепций в части налогообложения компаний, действующих на территории иностранного государства через постоянное представительство. Прежде всего Мероприятие № 7 вносит изменения в ст. 5 «Постоянное представительство» Модельной конвенции о налогообложении доходов и капитала ОЭСР (далее — Модельная конвенция ОЭСР)³. Государствам — членам ОЭСР рекомендуется изменить положения как наднациональных нор-

мативных правовых актов, а именно соглашений об избежании двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов, так и национального законодательства, в том числе кодексов и законов о налогах, в целях приведения их в соответствие с обновленными ОЭСР принципами налогообложения постоянных представительств.

Несмотря на то что Российская Федерация не является государством — членом ОЭСР и не принимала на себя обязательства имплементировать рекомендации данной организации, в рамках налоговой политики наша страна в лице финансовых и налоговых органов нередко руководствуется предлагаемыми ОЭСР принципами и положениями по регулированию международного налогообложения. Так, еще до момента окончания работы ОЭСР над Отчетом BEPS в российское национальное правовое пространство была внедрена концепция «контролируемых иностранных компаний», которой отведено значимое место в Отчете BEPS. Помимо этого, в России активно развивается информационный обмен с другими государствами о российских налогоплательщиках, функционирующих или имеющих доходы за рубежом, по принципам, установленным ОЭСР.

В Мероприятии № 7 анализируются недобросовестные действия иностранной организации, которые ведут к тому, что такая организация фактически получает прибыль от своей предпринимательской деятельности от источников на территории одного государства, однако формально в этом государстве отсутствует субъект налогообложения, а именно не зарегистрировано постоянное представительство. В таком случае чаще всего происходит искусственное избежание приобретения статуса постоянного представительства такой иностранной организацией. Для предотвращения подобных ситуаций и для борьбы с ними ОЭСР предлагается ряд мер, в чис-

¹ Подробнее см.: 2015 Final Report // OECD Publishing. URL: <http://www.oecd.org/ctp/beeps-2015-final-reports.htm>.

² 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>.

³ См.: OECD 2014, Model Tax Convention on Income and on Capital: Considered Version 2014. 9th ed.

ле которых значится, помимо прочего, изменение концепций зависимого агента и агента с «независимым статусом» (агентских типов постоянного представительства) путем исключения из понятия агента с независимым статусом комиссионных структур (комиссионеров).

Как указано в Мероприятии № 7, «использование комиссионных соглашений привлекает большое внимание налоговых органов во многих странах, это также подтверждается значительным количеством судебных разбирательств, связанных с такими структурами, в странах — членах ОЭСР. В большинстве подобных дел притязания налоговых органов были отклонены судами». Отсутствие поддержки судами претензий налоговых органов к налогоплательщикам нередко связано с тем, что в соответствии с большинством соглашений об избежании двойного налогообложения, сконструированных на основании принципов, заложенных в Модельной конвенции ОЭСР, комиссионер признается агентом с «независимым статусом» и не образует постоянного представительства. Однако при определении «зависимости» или «независимости» агента иностранной организации важно руководствоваться не только формально закрепленными законодательством критериями, но и экономической сущностью деятельности агента на территории другого государства в интересах иностранной организации.

В данной статье проанализированы необходимость исключения из понятия агента с «независимым статусом» комиссионных структур (комиссионеров) и целесообразность признания таких лиц зависимыми агентами иностранной организации, образующими ее постоянное представительство на территории другого государства, в условиях российской действительности и сложившегося правового регулирования. Помимо этого, в статье сделана попытка рассмотрения потенциала существования и распространения ко-

миссионных структур (комиссионеров) в российском правовом поле как структур, с помощью которых уклоняются от налогообложения международные компании.

Как уже указывалось, в рамках Мероприятия № 7 экспертами ОЭСР предложены изменения в концепцию агентского типа постоянного представительства. В Модельную конвенцию ОЭСР вводится термин «независимый агент» вместо термина «агент с независимым статусом». И если ранее признавалось, что «компания договаривающейся стороны не образует постоянное представительство на территории другого государства, если такая компания реализует предпринимательскую деятельность через брокера, генерального комиссионера или через любые другие агентские структуры, действующие в рамках своей обычной предпринимательской деятельности», то теперь, согласно новым поправкам, «независимым агентом признается агент, осуществляющий предпринимательскую деятельность как таковую в рамках обычной для такого рода бизнеса деятельности». Поясняется, что деятельность независимого агента, являющегося отдельной и независимой организацией, не в каждом случае ведет к образованию постоянного представительства. Таким образом, если руководствоваться предложенными в Мероприятии № 7 обновленной Модельной конвенцией ОЭСР и комментариями к ней, иностранная компания, осуществляющая деятельность на территории другой страны через посредника, в том числе в виде комиссионера, может быть признана имеющей постоянное представительство на территории этого другого государства в виде зависимого агента.

Понятие «комиссионер» Налоговым кодексом РФ не установлено, однако данный термин можно встретить в его нормах. Например, гл. 21 предусмотрены особые правила определения налоговой базы налогоплательщиков НДС, получающих доход на основе договоров поруче-

ния, договоров комиссии или агентских договоров. Для целей налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории России через постоянное представительство, важными являются ст. 306—307 НК РФ. В статье 306 понятие «комиссионер» упоминается при указании на ограничение, когда иностранная организация признается не имеющей постоянного представительства на территории России. В частности, она признается таковой, если «осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности», что коррелирует с текущей редакцией 2014 г. Модельной конвенции ОЭСР. В соответствии с российским налоговым законодательством комиссионер является агентом с «независимым статусом».

В российском правовом пространстве понятия «комиссионер» и «договор комиссии» определяются лишь в гражданском законодательстве. Статьей 11 НК РФ устанавливается, что понятия и термины гражданского законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в данной отрасли законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Относительно понятий «комиссионер» либо «договор комиссии» НК РФ не накладывает каких-либо специфических ограничений, поэтому можно обращаться к ГК РФ. Финансовые и налоговые органы России также нередко используют понятие «комиссионер», установленное гражданским законодательством в рамках гл. 51 «Комиссия» ГК РФ, в своих разъяснениях по налогообложению⁴.

⁴ См., например, письма Минфина РФ от 18 мая 2007 г. № 03-07-08/120; от 28 июля 2014 г. № 03-11-11/36937; от 23 апреля 2015 г.

Так, ст. 990 ГК РФ дает определение договору комиссии, согласно которому «одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента». Таким образом, комиссионер представляет собой лицо, которое по поручению комитента совершает сделки от своего имени, но за счет последнего и получает за это вознаграждение (так называемое комиссионное вознаграждение). В целом такое понимание терминов «комиссионер» и «комиссионное соглашение» представляется смежным с трактовками ОЭСР из Мероприятия 7 Отчета BEPS. Согласно Отчету BEPS, в широком толковании комиссионное соглашение — это «соглашение, в рамках которого лицо продает товары в одном государстве от своего имени, но за счет иностранной организации, которая является собственником данных товаров». В целом такое понимание ОЭСР термина «комиссионер» уже не изменяется достаточно давно. Оно было установлено еще в первоначальных редакциях комментариев к Модельной Конвенции ОЭСР⁵.

В отношении собственности на вещи, передаваемые и (или) продаваемые комиссионером, необходимо отметить, что, как указано в ст. 996 ГК РФ, вещи, которые поступают к комиссионеру от комитента либо приобретаются комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента. Данное положение полностью коррелирует с рекомендациями ОЭСР из Отчета BEPS. Как следует из положений Мероприятия № 7 Отчета BEPS, поскольку

№ 03-03-06/1/23297; от 19 октября 2015 г. № 03-11-09/59842.

⁵ См. например: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, 5 Aug. 1998. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en.

ку товары фактически не принадлежат на праве собственности комиссионеру, то прибыль, полученная от их продажи, не может быть обложена налогом у комиссионера. То есть фактически у комиссионера нет никаких активов и товаров иностранной организации в собственности, какими бы он мог самостоятельно и в полной мере пользоваться, владеть и распоряжаться. В общем понимании выработалась концепция, согласно которой при осуществлении деятельности иностранной организацией через комиссионера на территории другого государства налог должен уплатить только комиссионер и исключительно с прибыли в виде комиссионного вознаграждения по конкретной сделке.

Что касается прав и обязанностей по сделке, совершенной комиссионером в интересах иностранной организации, об этом говорит ст. 990 ГК РФ. Там устанавливается, что права и обязанности по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает комиссионер, несмотря на то, что комитент был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. Как указывает В. А. Канашевский, «права и обязанности, возникшие у комиссионера по сделке, совершенной им с третьим лицом, должны быть переданы комитенту в порядке цессии и перевода долга. Таким образом, между комитентом и третьим лицом отсутствует юридическая связь до тех пор, пока комиссионер не уступит ему права и обязанности по сделке»⁶. С. В. Нилюкин обращает внимание, что в комиссионных отношениях с точки зрения торговых посредников реализуется лишь юридическое посредничество, тогда как существует еще и фактическое посредниче-

ство, когда посредник осуществляет деятельность от своего имени и за свой счет⁷. В данном случае возникает ситуация, когда юридически комиссионер связан с третьим лицом, которому реализует товар иностранной организации, однако фактически правом собственности на данный товар не обладает.

Уплата комиссионеру вознаграждения, согласно п. 1 ст. 991 ГК РФ, — это обязанность комитента. Анализ положений НК РФ показывает, что вознаграждение комиссионера (без учета НДС) признается доходом данного лица для целей исчисления налога на прибыль. Это обуславливается тем, что согласно ст. 249 НК РФ такой доход признается доходом от реализации. Эти выводы подтверждаются не только сложившейся в России судебной практикой, разъяснениями финансовых и налоговых органов, но и теоретическими разработками в области права и экономики⁸. Таким образом, в соответствии с российским законодательством, если деятельность осуществляется в рамках комиссионного соглашения, то облагать комиссионера налогом на прибыль возможно только в отношении его комиссионного вознаграждения. Соответственно, если иностранная организация осуществляет деятельность через комиссионера в России, то она не будет уплачивать налог на прибыль с прибыли, полученной от продажи своего товара комиссионером в Российской Федерации, а будет уплачивать данный налог в государстве местопребывания или резидентства (в зависимости от

⁷ См.: Нилюкин С. В. Агентские соглашения в предпринимательском обороте: национальное и международно-правовое регулирование // Законодательство и экономика. 2011. № 10. С. 63—73.

⁸ Подробнее см., например: Семенхин В. В. Посреднические услуги. М., 2015; Лисицына П. Комиссионер составляет отчет // Новая бухгалтерия. 2014. № 12. С. 114—125; Разумова И. Агент под прикрытием // Расчет. 2014. № 9. С. 35—37.

⁶ Канашевский В. А. Агентские соглашения и договоры комиссии во внешнеторговом обороте // Журнал российского права. 2014. № 3. С. 96—104.

законодательства). Нередко такие государства представляют собой низконалоговые юрисдикции. В таком случае на практике реализуется недобросовестное налоговое планирование.

В связи с этим специалисты ОЭСР в своих исследованиях шагнули дальше формальных критериев определения комиссионера и доходов иностранной организации, действующей через такого комиссионера на территории другой страны, для целей налогообложения. ОЭСР рекомендует прежде всего обращать внимание на экономическую сущность деятельности такого комиссионера. С подходом необходимости ухода от формальных критериев при определении зависимого агента или агента с «независимым статусом» согласна Л. В. Полежарова: «В связи с многообразием агентских и подобных им отношений наблюдается дальнейшая тенденция к расширению определения понятия зависимого агента, уход от формально-юридических критериев (например, от чьего имени подписывается контракт) к экономическому анализу фактических обстоятельств (роли агента/представителя в ведении деятельности принципала)»⁹.

Экономическая сущность деятельности комиссионера прежде всего может быть раскрыта через анализ степени зависимости такого лица от иностранной организации, а также объема рисков, которые такая сторона несет. В Мерепоприятии № 7 Отчета BEPS особое внимание уделяется уточнению критериев зависимости посредника (в том числе комиссионера) от иностранной организации в осуществляемых им сделках. Исходя из степени зависимости агента иностранной организации можно определить: признается ли такой посредник по-

стоянным представительством или нет, а именно «зависим» или «независим» агент.

Модернизированные в рамках Отчета BEPS критерии зависимости агента можно классифицировать следующим образом:

I. Юридическая зависимость от иностранной организации:

1) связанность (взаимозависимость) организации, которая выражается в наличии контроля одним лицом (иностранной организацией или агентом) над другим либо в контроле над ними одними и теми же лицами или организациями. Это правило распространяется в том числе на такие ситуации, когда одно лицо на основании специального соглашения контролирует другое лицо таким образом, как если бы оно владело прямо или косвенно более чем 50% долей участия в нем. В случае, если мы имеем дело с организацией, то данное правило выполняется тогда, когда лицо имеет более чем 50% голосующих акций или долей участия в капитале;

2) наличие обязательств агента перед иностранной организацией, включая детальные инструкции по ведению деятельности и (или) полный контроль со стороны такой организации.

II. Экономическая зависимость от иностранной организации:

1) источник предпринимательских рисков — иностранная организация, а не агент, несущий риски самостоятельно;

2) осуществление деятельности полностью или почти полностью в интересах связанной (взаимозависимой) иностранной организации. Например, в случае участия материнской компании в уставном капитале дочерней компании;

3) наличие полной ответственности агента перед иностранной организацией — принципалом за результаты работы;

4) отсутствие профессиональных навыков и качеств у агента для реализации деятельности иностранной

⁹ Полежарова Л. В. Международное налогообложение: современная теория и методология: монография / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2016. С. 68—69.

организации на территории другой страны;

5) отсутствие у агента свободы ведения собственного бизнеса;

6) осуществление агентом деятельности полностью или почти полностью в интересах одной иностранной организации — принципала в течение всего срока функционирования агента или в течение долгого промежутка времени. Также может быть признан зависимым агент, функционирующий в течение короткого промежутка времени, но в интересах лишь одного связанного (взаимозависимого) лица. Данное условие зависимости важно анализировать в совокупности с остальными. Может сложиться ситуация, когда агент действует в интересах нескольких принципалов в рамках своего бизнеса, однако только одним из них он контролируется. Тогда агент также может быть признан зависимым;

7) несвязанность деятельности агента в интересах иностранной организации — принципала с основным родом его предпринимательской активности.

Таким образом, ОЭСР в Отчете BEPS приводит обновленные критерии «зависимости» агента иностранной организации. Прежде всего важно введение понятия связанности (взаимозависимости) и его критериев для признания агента зависимым от иностранной организации. Однако важно понимать, что данные критерии не могут рассматриваться отдельно друг от друга и должны анализироваться в совокупности и относительно каждого конкретного случая.

Почему же ОЭСР считает обособленным исключением комиссионера из субъектов, подпадающих под статус «независимого» агента? Действительно, нередко под комиссионером, действующим от лица иностранной организации, скрывается зависимый агент, который полностью в своем функционировании зависит от иностранной организации:

точно следует ее указаниям, функционирует в ее интересах, отвечает за результаты ее деятельности перед третьими лицами. То есть фактически и экономически такой комиссионер уже не является обособленным лицом, действующим как самостоятельный хозяйствующий субъект. Эксперты ОЭСР вовремя задумались над превентивными мерами по предотвращению создания подобных налоговых схем уклонения. Безусловно, проведенный ОЭСР анализ обусловлен складывающейся правоприменительной практикой в ее государствах-членах.

Так, в зарубежной судебной практике, сложившейся еще до утверждения окончательной версии Отчета BEPS, имеется достаточно обширный круг дел, когда комиссионера, действующего в интересах иностранной организации, признавали зависимым агентом. Например, интересным судебным прецедентом по такому вопросу стало решение Центрального экономического административного суда Испании (TEAC) от 15 марта 2012 г. по делу компании “Dell”¹⁰. Примечательно, что 8 июня 2015 г. Национальный апелляционный суд Испании оставил данное решение без изменения.

Суть дела заключается в следующем: компания “Dell Spain” функционирует в Испании в качестве дочернего общества компании “Dell Products” (резидента Ирландии) и осуществляет на ее территории продажу компьютерной техники как комиссионер на основании комиссионного соглашения. По условиям комиссионного соглашения компания “Dell Spain” заключала сделки от

¹⁰ См.: Обзор судебного дела по Dell (решений Центрального экономического административного суда Испании (TEAC) от 15 марта 2012 г. и Национального апелляционного суда Испании от 8 июня 2015 г.). URL: <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/the-dell-case-spanish-subsidiary-considered-a-permanent-establishment.pdf>.

собственного имени, но за счет компании “Dell Products”. Согласно Соглашению об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налога на доходы и капитал от 21 октября 1975 г., заключенного между Ирландией и Испанией¹¹, комиссионер признается агентом с независимым статусом. То есть компанию “Dell Spain” формально можно считать «независимым агентом». Однако суд в ходе анализа специфики взаимодействия компаний “Dell Spain” и “Dell Products” пришел к выводу, что компания “Dell Spain” является зависимым агентом последней. Данный вывод основан на том, что компания “Dell Spain” в своей деятельности руководствовалась подробными инструкциями и четкими указаниями компании “Dell Products”, которая также имела значительный контроль над деятельностью “Dell Spain”. Кроме того, немаловажен факт, что компания “Dell Spain” была единственным комиссионером единственного принципала.

В российской судебной практике на текущий момент практически нет дел, по которым комиссионер был бы переквалифицирован в зависимого агента иностранной организации. Однако мировые тенденции говорят о том, что такие схемы становятся реальностью и все больше налогоплательщиков используют их для оптимизации своей налогооблагаемой базы. Кроме того, подобный вид размывания налоговой базы возможен и в рамках российского законодательства.

Если проанализировать нормы всех соглашений об избежании двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов, которые заключены Российской Федерацией, то выяснится, что практически все они определяют деятельность комиссионера как независимого агента, который не образует постоян-

ное представительство. Безусловно, все указанные соглашения были заключены еще до публикации Отчета BEPS. Возможно, новые тенденции, указанные в Отчете BEPS, повлекут необходимость изменения не только норм национального законодательства в части модернизации понятия и критериев зависимого и «независимого» агентов, но и положений двусторонних соглашений. Интересно, что только в Соглашении об избежании двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов 1998 г., заключенном Россией с Катаром¹², есть оговорка, устанавливающая специфику признания «независимого агента» при взаимозависимости лиц. Эта оговорка заключается в следующем: «Однако если деятельность такого агента осуществляется полностью или почти полностью от имени этого предприятия и других предприятий, которые контролируются им или имеют долю участия в нем, то он не будет считаться агентом с независимым статусом». Можно сказать, что при согласовании данного международного документа государства предвидели возникновение проблем, обозначенных в Отчете BEPS.

Итак, как показывает незначительное количество судебных дел, в России пока не так часто используются комиссионные структуры в целях уклонения от налогообложения транснациональными корпорациями. В связи с этим возникает вопрос: целесообразно ли изменять российское налоговое законодательство и международные соглашения, в которых одной из сторон является Россия, в соответствии с Мероприятием № 7 Отчета BEPS? Безусловно, данный вопрос невозможно разрешить исключительно и только путем юридического анализа сопоставимости нашего законодательства и рекомендаций ОЭСР. Здесь необходим точечный экономический ана-

¹¹ URL: <http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/double/spain.html>.

¹² См.: Бюллетень международных договоров. 2001. № 10.

лиз. Важно понимать, какое в России количество комиссионеров, действующих от имени иностранных организаций, в какой степени зависимости они находятся от данных иностранных организаций, являются ли такие комиссионные структуры созданными исключительно с целью оптимизации налогообложения. Действительно важно в каждом конкретном случае оценивать экономическое существо сделки.

Если уже сейчас в международном пространстве наблюдается активное использование комиссионных структур с целью злоупотребления в рамках налоговых правоотношений, то, возможно, нашей стране рационально было бы принять превентивные меры для избежания подобных ситуаций. В целом возможны три основных пути урегулирования данного вопроса: 1) решение каждого конкретного дела в суде — урегулирование через так называемое «прецедентное право»; 2) применение уже существующей концепции «необоснованной налоговой выгоды», которую можно распространить практически на любое налоговое злоупотребление; 3) изменение налогового законодательства России и двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов в части правил про постоянное представительство. Первые два способа представляются более легкими в плане реализации и динамичными в применении, так как не нужно проходить сложные процедуры

нормотворчества. Однако такое решение проблемы может порождать множественное толкование одного и того же вопроса, что приведет к усложнению правоприменения. Поэтому лучше комплексно изменить как национальное, так и международное законодательство по данному вопросу.

Кроме того, если не в самих положениях Налогового кодекса РФ, то хотя бы в разъяснениях финансовых и налоговых органов к ним необходимо урегулировать четкие и однозначные критерии зависимости агента (посредника) от иностранной организации. Также важно указать на обязательность анализа экономической сути каждой конкретной сделки при определении такой «зависимости». Данное уточнение справедливо для борьбы не только со злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков, но и с недобросовестным поведением налоговых органов при проверках. Таким образом, у налогоплательщика будет возможность защитить себя, если реальное экономическое существо его сделок, осуществляемых через посредника, в том числе комиссионера, не имеет характер недобросовестного налогового планирования. В связи с этим представляется целесообразным заранее создать превентивный правовой механизм для урегулирования данного явления, чтобы российские принципы международного налогообложения соответствовали меняющейся действительности и мировым тенденциям.

Библиографический список

- Канашевский В. А. Агентские соглашения и договоры комиссии во внешнеторговом обороте // Журнал российского права. 2014. № 3.
- Лисицына П. Комиссионер составляет отчет // Новая бухгалтерия. 2014. № 12.
- Николюкин С. В. Агентские соглашения в предпринимательском обороте: национальное и международно-правовое регулирование // Законодательство и экономика. 2011. № 10.
- Полежарова Л. В. Международное налогообложение: современная теория и методология: монография / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2016.
- Разумова И. Агент под прикрытием // Расчет. 2014. № 9.
- Семенихин В. В. Посреднические услуги. М., 2015.