

§1 МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Милоголов Н. С.

АГЕНТСКИЙ ВИД ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Аннотация. Предметом исследования являются проблемы налогообложения компаний-нерезидентов, ведущих экономическую деятельность в Российской Федерации через зависимое от них лицо. Объектом исследования является агентский вид постоянного представительства. Агентский вид постоянного представительства – это дополнительное к основному виду постоянного представительства правило, целью которого является уловить связь иностранных организаций, действующих в стране источнике доходов не через фиксированное место деятельности, а через зависимое лицо, с данной страной и впоследствии определить их налогооблагаемую базу в этой стране. Методологическую базу исследования составляют следующие методы научного познания: исторический и логический, статистический, индукции и дедукции, сравнительного анализа, синтеза, моделирования, аналогии. Научная новизна проведенного исследования состоит в комплексном подходе к анализу проблем, связанных с функционированием правила агентского вида постоянного представительства в Российской Федерации: с точки зрения налогоплательщиков, налогового администрирования и международных принципов налогообложения. Основные выводы состоят в том, что действующая редакция правила не соответствует современным экономическим реалиям и, кроме того, присутствует множество специфических российских проблем, связанных с агентским видом постоянного представительства, в виде: неопределенности толкования данного правила судами; двойного налогообложения НДС при импорте товаров через комиссионера; неразвитости системы постановки на учет, регулирования и определения налоговой базы агентского вида постоянного представительства. **Ключевые слова:** Налоговая политика, деофшоризация, налог на прибыль, постоянное представительство, размывание базы, Модельная конвенция ОЭСР, зависимый агент, комиссионер, СОИДН, перенос доходов.

Review. *The subject of the research is the problems of taxation of non-resident companies that conduct their business activity in the Russian Federation through their dependent agents. The object of the research is the agent representation of the permanent establishment. This is an additional rule to the main type of the permanent establishment. The purpose thereof is to detect the relationship between foreign companies, i.e. revenue sources through a dependent agent but not fixed location of activity, and the country and later define their taxable base in this country. The methodological basis for the research involves the following research methods: historical, logical and statistical analysis, induction and deduction, comparative analysis, synthesis, modeling and analogies. The scientific novelty of the article is caused by the fact that the authors have applied an integrated approach to the analysis of problems related to the functioning of the agent rule of the permanent establishment in the Russian Federation, both from the point of view of taxpayers, tax administration and international principles of taxation. The main conclusion is that the effective version of the rule does not conform to the modern economic situation, moreover, there are many specific Russian problems such as uncertain interpretation of this rule by Russian courts, double tax treaty applied to goods imported through an agent, undeveloped procedures for recording, regulation and determination of the tax base for the agent representation of the permanent establishment.*

Keywords: *deoffshorization, corporate income tax, permanent establishment, base erosion, OECD Model convention, dependent agent, commissionaire, double tax treaty, profit shifting, tax policy*

Агентский вид постоянного представительства – это дополнительное к основному виду постоянного представительства правило, которое присутствует в Налоговом Кодексе Российской Федерации (п. 9 ст. 306 НК РФ), а также в заключенных Российской Федерацией с разными странами соглашениях об избежании двойного налогообложения (см., напр. ст. 5(5), 5(6) СОИДН с Великобританией). Целью данной нормы является уловить связь иностранных организаций, действующих в стране источнике доходов не через фиксированное место деятельности, а через зависимое лицо, с данной страной и впоследствии определить их налогооблагаемую базу в этой стране. В настоящее время в научных кругах активно ведется дискуссия о том, насколько эффективно функционирует данное правило[1] в Российской Федерации, насколько правильно оно используется в судебной практике[2], какую роль играет действующая конструкция данного правила в явлении размывания налоговой базы и перенесения доходов[3]. Все эти дискуссии являются актуальными поскольку в настоящее время перед Российской Федерацией стоят задача деофшоризации[4], создания благоприятных условий для российского и иностранного бизнеса для работы в России. Реализация данной задачи невозможна без создания определенных «правил игры» [5] для иностранных компаний,

осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации[6]. В данной статье представлено обобщение основных проблем, связанных с функционированием правила агентского вида постоянного представительства в Российской Федерации. Автором проведен сравнительный анализ норм законодательства Российской Федерации и заключенных международных договоров об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН РФ) с положениями Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения[7] (далее МК ОЭСР). Кроме того, представлен критический анализ рекомендаций ОЭСР по Направлению 7 Плана BEPS ОЭСР/G20 и их значения для России, сформулированы рекомендации по реформированию данного правила.

Правило агентского вида постоянного представительства в НК РФ

Правило, с помощью которого можно определить наличие агентского вида постоянного представительства также закреплено в Налоговом кодексе Российской Федерации в п. 9 ст. 306 НК РФ.

Ст. 306 п.9 абз.1:

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если эта организация осуществляет поставки с территории Российской Федерации принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной террито-

рии или под таможенным контролем, а также в случае, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам, предусмотренным пунктом 2 настоящей статьи, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент).

Таким образом, резюмируя положения данной статьи можно сказать, что зависимый агент – это юридическое или физическое лицо, которое представляет интересы иностранной организации в РФ. При этом зависимый агент:

- действует от имени иностранной организации на основании договора (полномочия зависимого агента могут быть оформлены доверенностью либо договором поручения, агентирования и т.д.);

- имеет и регулярно использует полномочия на заключение от имени организации контрактов или согласование их существенных условий (например, цены, сроков, объемов поставок);

- своими действиями создает правовые последствия для иностранной организации;

- не признается обычным посредником (т.е. деятельность от имени иностранной организации не является его основной деятельностью) (абз. 2 п. 9 ст. 306 НК РФ). [8]

Во втором абзаце п. 9 ст. 306 НК РФ приведено определение агентов с независимым статусом, деятельность которых не приводит к образованию постоянного представительства.

Ст. 306 п.9 абз.1:

Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она 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.

Проблемы функционирования правила агентского вида ПП в России

В Российской Федерации присутствует проблемы, связанные с действием правила агентского

вида постоянного представительства. Во-первых, правило применяется судами по-разному в разных судебных делах, о чем свидетельствует сравнение решений по делу ООО «Орифлейм Косметикс» [9], ООО «СТ» [10], корпорации «Магнимэкс Лимитед» [11]. Так, в деле ООО «Орифлейм Косметикс» зависимым агентом была признана дочерняя организация, которая не заключала «договоры, создающие правовые последствия для иностранной организации», тем не менее, была признана судом «зависимым агентом» на основании того, что она является дочерней, а соответственно, подконтрольной организацией, то есть отсутствовал основной признак агентского вида постоянного представительства. В деле ООО «СТ» был использован экономический критерий зависимости агента от принципала, так, было указано, что агент действует «в интересах принципала», «пользуется полномочиями на заключение контрактов по участию предприятия в коммерческой деятельности в данном государстве». А в деле корпорации «Магнимэкс Лимитед» судами был использован формальный подход, в соответствии с которым агентский вид постоянного представительства не возникал, поскольку указанные российские организации заключали договоры от своего имени, а не от имени своих принципалов.

Отсутствует ясный механизм регулирования деятельности иностранной организации через агентское постоянное представительство. Налоговый кодекс РФ не устанавливает специального порядка постановки иностранной организации на учет в налоговых органах при осуществлении деятельности через зависимого агента. В Особенности учета иностранных организаций такой порядок также не содержится. Поэтому руководствоваться нужно общими правилами, установленными в разд. II Особенности учета иностранных организаций. При этом заявление иностранной организации о постановке на учет следует подавать по форме N 11 ПП-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 13.02.2012 N ММВ-7-6/80@. Остается неясным, каким образом заставить иностранную организацию в случае наличия у нее зависимого агента в России встать на налоговый учет в Российской Федерации. Эта проблема актуальна, поскольку теоретически возможны ситуации, при которых налоговая база агентского постоянного представительства будет небольшой либо нулевой (если лицо – зависимый агент, получает

вознаграждение на рыночном уровне). В результате даже добросовестные иностранные организации не спешат ставить на учет агентский вид постоянного представительства из-за риска вменение им необоснованных сумм налогов.

Правило агентского вида постоянного представительства взято из зарубежного опыта (оно присутствует в МК ОЭСР и в законодательствах многих зарубежных стран) при этом в самом правиле присутствует проблема, связанная с тем, что ст. 5(5) МК ОЭСР написана в соответствии с континентальной системой права, а ст. 5(6) с общей системой права [12], что приводит к неясности толкования и возможностям размыванию базы. Таким образом, первые проблемы характерны только для России, а последняя проблема является общей для России и зарубежных стран (в частности, стран ОЭСР).

Небольшое количество судебной практики по данному вопросу, а также отсутствие в этой судебной практике обсуждения вопросов аналогичных обсуждаемым в зарубежных делах (является ли комиссионные и схожие структуры зависимыми агентами) позволяет предположить, что данный вид бизнес-модели (ведение деятельности через комиссионные структуры) не очень популярен среди иностранных компаний, ведущих бизнес в России. При этом имеющаяся судебная практика также показывает разнородность толкования соответствующих положений законодательства, что приводит к неопределенности действия данного налогового правила в России. Фактически можно сказать, что агентский вид постоянного представительства является неработающим или так называемым «спящим» правилом.

Сравнение подхода ОЭСР и подхода, изложенного в НК РФ

В целом текст Налогового Кодекса, содержащий определение признаков зависимого агента, отраженный в п.9 ст. 306 Налогового Кодекса Российской Федерации основан на положениях Модельной конвенции ОЭСР. Заключенные Российской Федерацией соглашения об избежании двойного налогообложения также основаны на Модельной конвенции ОЭСР и содержат аналогичные формулировки.

Тем не менее, возможны некоторые различия в понимании концепции зависимого агента при применении норм НК РФ, СОИДН, заключенных Российской Федерацией с разными странами мира и интерпретации положений Модельной конвенции ОЭСР. Эти различия связаны с

тем, что Модельная конвенция ОЭСР помимо непосредственно текста также имеет официальные Комментарии, в которых более подробно расписано каким образом следует интерпретировать ту или иную норму. Так, в частности, в данных Комментариях указано, что фраза «полномочия заключать контракты от имени предприятия» не ограничивает применение настоящего параграфа к агенту, который заключает договоры буквально от имени предприятия; параграф также относится к агенту, который заключает договоры, связывающие (binding) предприятие, даже если такие договоры не заключены от имени предприятия. Отсутствие активного вовлечения предприятия в заключение сделок может сигнализировать о передаче полномочий агенту. Например, может считаться, что у агента присутствуют полномочия на заключение контрактов, если он требует и получает (но формально не завершает) приказы, которые отправляются на склад, из которого товары доставляют и если иностранное предприятие только одобряет сделки. [13]»

Таким образом, интерпретация подхода, изложенного в Модельной конвенции ОЭСР, прочитанной вместе с Комментариями, зависит от понимания слова «binding» (буквальный перевод – связывающий). Тут возможно использовать два подхода:

1) понимать «binding» как «юридически обязывающие» или «создающие правовые последствия» – в этом случае, подход, развитый в российском законодательстве и практике соответствует подходу ОЭСР. Отметим, что именно так данный термин интерпретируют и иностранные суды в недавних судебных делах Dell, Zimmer, Boston Scientific [14]. Такого же взгляда придерживались отделения Международной налоговой ассоциации (IFA – International Fiscal Association) из Австрии, Германии, Ирландии, России, Люксембурга, Швеции и Великобритании. [15]

2) понимать «binding» как «экономически обязывающие», т. е. учитывать в первую очередь фактические и экономические последствия для принципала от договоров, заключенных агентом – это противоречит подходу, развитому в российском законодательстве. Такого подхода придерживаются отделения Международной налоговой ассоциации (IFA – International Fiscal Association) из ЮАР, Швейцарии. [16] Этот подход предполагает использовать как методы формального, так и экономического анализа

наличия зависимости между агентом и принципалом и выносить решение о зависимости после анализа всех имеющихся обстоятельств.

Подход, изложенный в НК РФ и в текстах заключенных Российской Федерацией СОИДН, прочитанных без Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР (статус которых в Российской Федерации неопределенный), предлагает использовать формальные критерии как необходи-

мое условия наличия зависимости между агентом и принципалом. Таким образом, при отсутствии таких формальных критериев зависимости, как заключение договором от имени иностранного предприятия, а также создания правовых последствий для предприятия агент не будет считаться зависимым. Различия в текстах соответствующего законодательства в НК РФ и в МК ОЭСР и Комментариях обобщены в таблице 1.

Таблица 1. Различие подходов к определению зависимости агента, изложенных в законодательстве РФ о налогах и сборах и в Модельной конвенции ОЭСР, прочитанной вместе с Комментариями

НК РФ + СОИДН, заключенные Российской Федерацией	Модельная конвенция ОЭСР + Комментарии
<p>Ст. 306 п.9 НК РФ Закрепленный формальный подход: «лицо ... имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов ... (1) от имени данной организации (понимается буквально), (2) создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (указывает на обязательное наличие юридических, а не только экономических последствий действий агента для принципала). Ст. 5 (5) СОИДН с Великобританией[17] [18] «лицо ... действует от имени предприятия и имеет и обычно использует ... полномочия заключать контракты от имени предприятия».</p>	<p>Ст. 5 (5) Модельной налоговой конвенции[19] «лицо ... действует от имени предприятия и имеет и обычно использует ... полномочия заключать контракты от имени предприятия» Комментарии к п. 5 Пар. 32.1 «(1) Полномочия заключать контракты от имени предприятия» ... не следует понимать буквально. (2) параграф также относится к агенту, который заключает договоры, связывающие (binding) предприятие, даже если такие договоры не заключены от имени предприятия».</p>
<p>Результат различия – в имеющемся правовом поле Российской Федерации имеется более широкое пространство для размывания налоговой базы, чем очерченное в Модельной конвенции ОЭСР, прочитанной вместе с Комментариями.</p>	

Источник – составлено автором

При этом отметим, что в последние годы мировая практика по данному вопросу находится в переходной стадии, что необходимо учитывать для развития российской практики и развития налогового законодательства. Данные изменения получили свое отражение в активном обсуждении необходимости внесения изменений в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР по данным вопросам.

Неопределенность создания постоянных представителей комиссионерами

Существуют ряд сложностей в определения того, создают ли постоянное представительство комиссионеры, то есть организации, выступающие в сделках от своего имени, но за счет принципала[20].

Как видно из текста выше, ключевым вопросом при определении зависимости агента (в случае использования МК ОЭСР совместно

с Комментариями), является то, в какой степени заключенные им договоры связывают (binding) принципала или (в случае использования заключенных РФ СОИДН совместно с НК РФ) – создают ли заключенные агентом договоры правовые последствия для принципала. По этому вопросу присутствуют фундаментальные различия между общим и континентальным правом в юридических последствиях одинаковых фактических отношений. Различие состоит в том, что если агент заключает договор от своего имени, но представляя нераскрытого принципала, что является основным правилом в общей системе права (комиссионный агент или general commission agent), то принципал будет иметь правовые последствия; при этом в континентальной системе права обычно только агент, а не принципал связан контрактом в случае заключения договора комиссии (commissionaire). Про-

ще говоря, в континентальном праве существует такой институт как не прямое представительство (*indirect representation*), в рамках которого договор, заключенный агентом от своего имени, но за счет принципала не влечет правовых последствий для принципала, таким образом, создаются отдельные юридические отношения между агентом и принципалом и между агентом и третьими лицами. В общем праве такой институт отсутствует и получило свое развитие противоположное правило – прямое представительство (*direct representation*), которое состоит в том, что договор, заключенный агентом в отношении нераскрытого принципала связывает третьих лиц либо с агентом, либо с принципалом [21].

Отметим, что в Соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, как правило содержится термин «комиссионер» [22], который по своему значению ближе к термину (*commissionaire*), в ст. 306 п. 9 абз. 2 НК РФ также используется термин комиссионер. В Российской Федерации термины, связанные с договором комиссии закреплены в Гражданском Кодексе Российской Федерации. В соответствии со ст. 990 ГК РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В ст. 996 ГК РФ указано, что вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего.

Таким образом, резюмируя, в Российской Федерации, как и в прочих странах континентального права (например, в Германии и Франции) по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, права и обязанности приобретает комиссионер. Это дает основание полагать, что комиссионер, действуя полностью за счет принципала, тем не менее не создает для него правовых последствий [23] [24].

При этом представляется, что результат, получаемый в континентальной системе права (в виде отсутствия создания постоянного представительства комиссионными структурами) не соответствует экономической и фактической

сути рассматриваемых отношений и приводит к размыванию налоговой базы. Данный вопрос обсуждался в рамках подготовки предложений по внесению изменений в Модельную конвенцию ОЭСР и Комментарии в части постоянного представительства [25]. Данный вопрос был проиллюстрирован примером, который также использовался ранее при подготовке Доклада Конгресса ИФА (*International Fiscal Association*) 2009 года.

PARENTCO – компания резидент страны R и SUBCO – компания резидент страны S входят в одну и ту же группу компаний. До 2008 года SUBCO являлось дистрибьютером товаров PARENTCO, которые она покупала у родительской компании и перепродавала в стране S. В 2008 году договор дистрибуции был заменен на комиссионный договор. Согласно этому новому договору SUBCO будет действовать как агент PARENTCO и продавать товары, принадлежащие PARENTCO в стране S. В качестве агента SUBCO будет принимать приказы, предоставлять документы на тендеры и заключать договоры на продажу товаров PARENTCO и будет иметь полномочия участвовать в переговорах относительно цены и предоставлять скидки текущим и новым клиентам без предварительного одобрения PARENTCO.

В странах, в которых гражданское законодательство имеет институт непрямого представительства, договор SUBCO будет действовать как комиссионер. В странах, где это не является возможным, договоры будут считаться заключенными исключительно между двумя сторонами и не связывать своими условиями третьих сторон, включая PARENTCO. В отдельном договоре PARENTCO согласилась полностью возместить SUBCO любую сумму, которую та обязуется уплатить клиентам в рамках заключенных договоров. PARENTCO также контролирует виды продукции, продаваемой через SUBCO.

Кроме того, обсуждался вопрос о том, применяется ли параграф 6 статьи 5 Модельной Конвенции ОЭСР исключительно к агентам, которые не заключают договоры от имени принципала. В качестве рекомендаций Рабочей группы было указано, что Рабочая группа отмечает, что термин «комиссионный агент» (*general commission agent*), используемый в англоязычной версии параграфа 6 статьи 5 не соответствует термину комиссионер (*commissianaire*), используемому во франкоязычной версии. Также было отмечено, что Комментарии включа-

ют конфликтующие положения относительно рамок применения параграфа 6. По этим причинам Рабочая группа заключила, что данный вопрос не может быть решен внесением изменений в Комментарий.

Вопрос, который может возникнуть у юриста, работающего в континентальной системе права, зачем в п. 6 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР ссылаются на комиссионеров и брокеров как на исключение из зависимых агентов, указанных в п. 5 ст. 5 МК ОЭСР, при том, что они не заключают контракты от имени принципала и, соответственно, и так не могут входить в определение, указанное в параграфе 5 ст. 5[26].

Отметим, что данная схема налоговой минимизации не очень популярна в России по той причине, что в случае, если иностранная организация ввозит и продает товары в Российской Федерации через комиссионера, то возникает обязанность уплачивать НДС в Российской Федерации дважды: первый раз при ввозе товара НДС должен уплатить собственник товара, т.е. комитент, а второй раз при реализации товара НДС за него должен уплатить комиссионер в качестве налогового агента. При этом, поскольку комиссионер не является налогоплательщиком НДС, то он не имеет права на вычет НДС. В этой связи, налоговые выгоды, возникающие у иностранной организации в результате отсутствия постоянного представительства при работе через комиссионера менее значимы, чем налоговые издержки в виде двойного НДС.

Предложение по изменению текста МК ОЭСР и Комментариев

В проекте Отчета ОЭСР по Направлению 7 Плана BEPS от 12 мая[27] содержится конкретное подробное предложение, включающее в себя изменения в тексте самой МК ОЭСР, а также Комментариев к ней в части определения агентского вида постоянного представительства в Ст. 5(5) и определения независимого агента в Ст. 5(6) МК ОЭСР. Новое определение существенно расширяет критерии отнесения к зависимому агенту, одновременно сужая определение независимого агента, из которого теперь не исключаются брокеры, дилеры и комиссионеры. Новое определение направлено на решение проблемы, связанной с размыванием базы через уклонение от статуса постоянного представительства, в т. ч. с помощью «комиссионных соглашений». Комиссионеры теперь могут быть признаны постоянными представительствами при соблюдении определенных условий.

Согласно новой версии ст. 5(5) МК ОЭСР ПП агентского типа образуется при соблюдении следующих условий:

1) Лицо действует от имени (on behalf) предприятия

2) Лицо заключает договоры или участвует в переговорах относительно условий договоров:

– от имени предприятия; либо

– в отношении передачи собственности или передачи прав пользования собственностью, принадлежащей предприятию или, в отношении которой у него есть право пользования; либо

– в отношении предоставления услуг этим предприятием.

3) Лицо не является независимым агентом согласно ст. 5(6).

В новой версии Ст. 5(6) также множество изменений:

1) убрана ссылка на брокера, комиссионера, агента;

2) сужено определение независимого агента – связанное предприятие не может считаться независимым агентом.

Эти изменения направлены на решение проблемы «комиссионерства» и аналогичных стратегий путем:

1. Расширения ссылки на «договоры от имени» для того, чтобы включить договоры на передачу имущества или оказания услуги этим предприятием и тем самым избежать вопроса о том, кто несет обязанности по договору, с акцентом на то, что является объектом договора, и постулированием, что, когда предприятие разрешает кому-то действовать от его имени, и это лицо заключает договоры, касающиеся имущества или услуг, которые будут предоставлены этим предприятием, появляется достаточная налогооблагаемая связь с государством, в котором это произойдет. Конкретный пример договора, заключенного комиссионером, приведен путем ссылки на контракт «о передаче права собственности ... имущества, принадлежащего предприятию», поскольку объектом этого договора является передача права собственности на имущество, принадлежащего иностранному предприятию, даже если иностранное предприятие не является одним из участников этого контракта.

2. Обращения к ситуациям, когда договоры формально не заключаются посредником, действующим от имени предприятия, но где взаимодействия посредника с конкретными лицами приводят к заключению договоров. Эти

ситуации включают в себя не только случаи, когда договор заключен посредником, но также случаи, когда посредник обычно взаимодействует с идентифицируемыми лицами образом, непосредственно приводящим к заключению договоров. Определение того, привело ли взаимодействие посредника с конкретными лицами к заключению договора, требует прямой причинно-следственной связи между этой взаимодействием и заключению договора. Однако не требуется, чтобы договор был официально заключен посредником.

3. Предотвращения ситуаций, когда дочернее лицо, которое только выступает в качестве комиссионера для связанных предприятий, минует применение пункта 5, даже если оно заключил договоры от имени этих предприятий.

Понятие «связанных предприятий», используемое в пункте 6, является отражением концепции, используемой для целей статьи 9. Поэтому предприятия будут считаться связанным с другим предприятием, если оно прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале другого предприятия, или если те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале двух предприятий. В отличие от формулировки ст. 9 (1), однако, это определение будет применяться к предприятиям одного и того же государства или третьих государств.

Выводы и предложения

Агентский вид постоянного представительства в той редакции правил, которая представлена как в российском законодательстве, так и в МК ОЭСР – это устаревшее правило, которое не соответствует современным экономическим реалиям в т.ч., связанным с развитием цифровой экономики. В правиле присутствуют противоречия, которые приводят к явлению размыванию налоговой базы, зафиксированным как в странах ОЭСР (Dell, Zimmer) и возможным в Российской Федерации.

Реформирование норм законодательства, содержащих определение агентского вида постоянного представительства целесообразно произвести в соответствии с рекомендациями ОЭСР, выработанными в рамках Направления 7 Плана BEPS ОЭСР/G20. Это можно реализовать через принятие многосторонней конвенции, через которую страны-участницы Проекта BEPS ОЭСР/G20 смогут имплементировать разрабатываемые рекомендации в свое законодательство. Данная многосторонняя конвенция

разрабатывается в рамках направления 15 Плана BEPS ОЭСР/G20.

Возможным путем является изменение подхода к интерпретации данной нормы в отношении конкретных правоотношений не ограничиваться анализом юридической зависимости агента от принципала, а также учитывать экономическую зависимость. В этой связи следует начать движение в сторону подхода, аналогичного развиваемому ОЭСР (усиление значения экономической, а не только юридической зависимости агента от принципала для определения наличия статуса ПП, а также небуквальное понимание фразы «заключать договоры от имени предприятия»). Этот подход связан с определенными рисками в сфере налогового администрирования, поскольку не всегда понятно каким образом налоговому органу или суду следует определять зависимость и то, связывают ли договоры принципала. В случае движения к закреплению «существенного» подхода (1) целесообразно начать с изменения закрепленного в п.9 ст. 306 НК РФ определения агентского вида в соответствии с новым определением из МК ОЭСР, которое будет озвучено после реализации Плана BEPS в конце 2015 года. Кроме того, возможным вариантом является выпуск разъяснений от Министерства финансов о том, что фразу «заключать договоры от имени предприятия» в НК РФ и заключенных Российской Федерацией СОИДН следует понимать не буквально, а считать агента, заключающим договоры от имени предприятия в случае экономического связывания (binding) принципала заключенными агентом договорами. При этом необходимо уточнить, какого рода анализ следует произвести для того, чтобы определить наличие этого экономического связывания.

В Российской Федерации присутствуют свои специфические проблемы, связанные с агентским видом постоянного представительства, в виде:

- неопределенности толкования данного правила судами;
- двойного НДС при импорте через комиссионера;
- неразвитости системы постановки на учет, регулирования и определения налоговой базы агентского вида постоянного представительства.

Данные проблемы имеют разные причины, среди которых отсутствие узкой специализации у судей по международному налогообложению,

отсутствие в Российской Федерации системы регистрации для целей НДС по образцу стран ЕС, по модели которых строилось российское законодательство по НДС, исторические особенности становления системы взимания налога на прибыль с иностранных организаций. Данные проблемы, хотя и оказывают огромное

влияние на функционирование правила агентского вида постоянного представительства не имеют непосредственного отношения к конструкции самого правила и их наличие не является поводом для откладывания дискуссии о необходимости реформирования данной нормы законодательства.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Институт независимого агента в международном налогообложении: российская и зарубежная правоприменительная практика. Борис Брук, Кирилл Викулов, Олег Коннов, Николай Милоголов, Людмила Полежарова. Круглый стол. Финансовый университет. Москва. РОС-ИФА. 20 мая 2014 г. URL: <http://www.fa.ru/dep/inpna/news/Documents/Agency%20PE%20OK.pdf>.
2. Тимофеев Е. Записка Amicus Curiae (друзей суда) от 25 мая 2015 г. по делу № А40-138879/14. URL: http://gblplaw.com/upload/pdf/Oriflame_Amicus_Curiae.pdf.
3. ОЭСР (2014), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru>.
4. Послание Президента Российской Федерации В.В. Путина Федеральному Собранию. 2 декабря 2014 года. URL: <http://www.kremlin.ru/transcripts/47173>.
5. Котляров М. А., Рыкова И. Н. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. № 4, 2014.
6. Бауэр В. П., Логинова Т. А. Дорожная карта по деофшоризации экономики России: концептуальные основы и мероприятия // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. № 4, 2014.
7. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION. July 2010.
8. КонсультантПлюс, 19.05.2015 ПУТЕВОДИТЕЛЬ ПО НАЛОГАМ. ПРАКТИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PPN;n=2>.
9. Девятый арбитражный апелляционный суд г. Москвы. Дело № А40-138879/14. URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/837554e8-24a2-4cde-a55f-babf9107c22f>.
10. ДЕВЯТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 25 ноября 2014 г. N 09АП-46550/2014, 09АП-46551/2014. Дело N А40-108465/13.
11. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 25 мая 2009 г. по делу N А56-39821/2008.
12. J.F. Avery Jones, D.A. Ward Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. 1993.
13. OECD Commentary on article 5, Para. 32.1 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION. July 2010.
14. Petruzzi, R./Greinecker, H, The Norwegian Dell Case and the Spanish Roche Case in, SWI 2012, S. 260f.
15. IFA, Is there a permanent establishment? Cahiers de droit fiscal international vol. 94a (Sdu Uitgevers 2009), Online Books IBFD.
16. IFA, Is there a permanent establishment? Cahiers de droit fiscal international vol. 94a (Sdu Uitgevers 2009), Online Books IBFD.
17. КОНВЕНЦИЯ от 15 февраля 1994 года МЕЖДУ ПРАВИТЕЛЬСТВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ПРАВИТЕЛЬСТВОМ СОЕДИНЕННОГО КОРОЛЕВСТВА ВЕЛИКОБРИТАНИИ И СЕВЕРНОЙ ИРЛАНДИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПРЕДОТВРАЩЕНИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОТНОШЕНИИ НАЛОГОВ НА ДОХОДЫ И ПРИРОСТ СТОИМОСТИ ИМУЩЕСТВА. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13981/ © КонсультантПлюс, 1992-2015.

18. Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162500/.
19. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION. July 2010.
20. Викулов К. Е. «ПРАВИЛА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, ДЕЙСТВУЮЩИХ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО: ОПЫТ ОЭСР И ПРАВОВОЕРЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ». Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Москва. МГИМО. 2011. URL: <https://search.rsl.ru/ru/catalog/record/5517696>.
21. J. F. Avery Jones, D. A. Ward Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. 1993.
22. п.6 ст. 5 КОНВЕНЦИИ от 11 апреля 1995 года МЕЖДУ ПРАВИТЕЛЬСТВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ПРАВИТЕЛЬСТВОМ РЕСПУБЛИКИ АЛБАНИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОТНОШЕНИИ НАЛОГОВ НА ДОХОДЫ И ИМУЩЕСТВО. URL: http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/international_cooperation/mpa/dn/.
23. Ансон В. Договорное право. Юридическая литература. М.: 1984. – С. 398.
24. Викулов К. Е. «ПРАВИЛА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, ДЕЙСТВУЮЩИХ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО: ОПЫТ ОЭСР И ПРАВОВОЕРЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ». Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Москва. МГИМО. 2011. URL: <https://search.rsl.ru/ru/catalog/record/5517696>.
25. OECD MODEL TAX CONVENTION: REVISED PROPOSALS CONCERNING THE INTERPRETATION AND APPLICATION OF ARTICLE 5 (PERMANENT ESTABLISHMENT) 19 October 2012 to 31 January 2013.
26. J.F. Avery Jones, D.A. Ward Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. 1993.
27. Revised discussion draft BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS 15 May 2015 – 12 June 2015. OECD.

REFERENCES

1. Institut zavisimogo agenta v mezhdunarodnom nalogooblozhenii: rossiiskaya i zarubezhnaya pravoprimeritel'naya praktika. Boris Bruk, Kirill Vikulov, Oleg Konnov, Nikolai Milogolov, Lyudmila Polezharova. Kruglyi stol. Finansovyi universitet. Moskva. ROS-IFA. 20 maya 2014 g. URL: <http://www.fa.ru/dep/inpna/news/Documents/Agency%20PE%20OK.pdf>.
2. Timofeev E. Zapiska Amicus Curiae (druzei suda) ot 25 maya 2015 g. po delu № A40-138879/14. URL: http://gblplaw.com/upload/pdf/Oriflame_Amicus_Curiae.pdf.
3. OESR (2014), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207837-ru>.
4. Poslanie Prezidenta Rossiiskoi Federatsii V.V. Putina Federal'nomu Sobraniyu. 2 dekabrya 2014 goda. URL: <http://www.kremlin.ru/transcripts/47173>.
5. Kotlyarov M. A., Rykova I. N. Protivodeistvie perenosu nalogovoi bazy v nizkonalogovye yurisdiksiii: opyt OESR i priority dlya Rossii // Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal. № 4, 2014.
6. Bauer V. P., Loginova T. A. Dorozhnaya karta po deofshorizatsii ekonomiki Rossii: kontseptual'nye osnovy i meropriyatiya // Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal. № 4, 2014.
7. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION. July 2010.
8. Konsul'tantPlyus, 19.05.2015 PUTEVODITEL' PO NALOGAM. PRAKTIChESKOE POSOBIE PO NALOGU NA PRIBYL'. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PPN;n=2>.
9. Devyatyi arbitrazhnyi apellyatsionnyi sud g. Moskvy. Delo № A40-138879/14. URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/837554e8-24a2-4cde-a55f-babf9107c22f>.
10. DEVYATYI ARBITRAZHNYI APELLYATSIONNYI SUD POSTANOVLENIE ot 25 noyabrya 2014 g. N 09AP-46550/2014, 09AP-46551/2014. Delo N A40-108465/13.

11. FEDERAL'NYI ARBITRAZhNYI SUD SEVERO-ZAPADNOGO OKRUGA POSTANOVLENIE ot 25 maya 2009 g. po delu N A56-39821/2008.
12. J.F. Avery Jones, D.A. Ward Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. 1993.
13. OECD Commentary on article 5, Para. 32.1 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION. July 2010.
14. Petruzzi,R/Greinecker,H, The Norwegian Dell Case and the Spanish Roche Case in, SWI 2012,S. 260f.
15. IFA, Is there a permanent establishment? Cahiers de droit fiscal international vol. 94a (Sdu Uitgevers 2009), Online Books IBFD.
16. IFA, Is there a permanent establishment? Cahiers de droit fiscal international vol. 94a (Sdu Uitgevers 2009), Online Books IBFD.
17. KONVENTsIYa ot 15 fevralya 1994 goda MEZhDU PRAVITEL'STVOM ROSSIISKOI FEDERATsII I PRAVITEL'STVOM SOEDINENNOGO KOROLEVSTVA VELIKOBRIITANII I SEVERNOI IRLANDII OB IZBEZhANII DVOINOGO NALOGOObLOZhENIYa I PREDOTVRAShchENII UKLONENIYa OT NALOGOObLOZhENIYa V OTNOShENII NALOGOv NA DOKhODY I PRIROST STOIMOSTI IMUShchESTVA. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13981/ © Konsul'tantPlyus, 1992-2015.
18. Tipovoe soglashenie mezhdru Rossiiskoi Federatsiei i inostrannymi gosudarstvami ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya i o predotvrashchenii ukлонeniya ot uplaty nalogov na dokhody i imushchestvo. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162500/.
19. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION. July 2010.
20. Vikulov K. E. «PRAVILA NALOGOObLOZhENIYa INOSTRANNYKh ORGANIZATsII, DEISTVUYuShchIKh ChEREZ POSTOYANNOE PREDSTAVITEL'STVO: OPYT OESR I PRAVOVOEREGULIROVANIE V ROSSII». Dissertatsiya na soiskanie uchenoi stepeni kandidata yuridicheskikh nauk. Moskva. MGIMO. 2011. URL: <https://search.rsl.ru/ru/catalog/record/5517696>.
21. J.F. Avery Jones, D.A. Ward Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. 1993.
22. p.6 st. 5 KONVENTsII ot 11 aprelya 1995 goda MEZhDU PRAVITEL'STVOM ROSSIISKOI FEDERATsII I PRAVITEL'STVOM RESPUBLIKI ALBANII OB IZBEZhANII DVOINOGO NALOGOObLOZhENIYa V OTNOShENII NALOGOv NA DOKhODY I IMUShchESTVO. URL: http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/international_cooperation/mpa/dn/.
23. Anson V. Dogovornoe pravo. Yuridicheskaya literatura. M.: 1984. – S. 398.
24. Vikulov K.E. «PRAVILA NALOGOObLOZhENIYa INOSTRANNYKh ORGANIZATsII, DEISTVUYuShchIKh ChEREZ POSTOYANNOE PREDSTAVITEL'STVO: OPYT OESR I PRAVOVOEREGULIROVANIE V ROSSII». Dissertatsiya na soiskanie uchenoi stepeni kandidata yuridicheskikh nauk. Moskva. MGIMO. 2011. URL: <https://search.rsl.ru/ru/catalog/record/5517696>.
25. OECD MODEL TAX CONVENTION: REVISED PROPOSALS CONCERNING THE INTERPRETATION AND APPLICATION OF ARTICLE 5 (PERMANENT ESTABLISHMENT) 19 October 2012 to 31 January 2013.
26. J.F. Avery Jones, D.A. Ward Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention. European Taxation. International Bureau of Fiscal Documentation. 1993.
27. Revised discussion draft BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS 15 May 2015 – 12 June 2015. OECD.