

ОБЗОР ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ КАК БУДУЩЕГО ЧЛЕНА ВТО В ОТНОШЕНИИ СЕКТОРА УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ



Юридические последствия вступления России в ВТО

Вступление России во Всемирную торговую организацию (ВТО) во второй половине 2012 г. — давно ожидаемое и обсуждаемое событие, которое, несомненно, изменит правила игры как для большинства представителей российского бизнеса, работающих на отечественном и глобальных рынках, так и для международных инвесторов, осуществляющих свою деятельность в России.

Однако, несмотря на то, что переговоры по присоединению России к ВТО длились более 15 лет, до недавнего времени была, к сожалению, доступна лишь самая общая и туманная информация об обязательствах России при вступлении в эту организацию, слабо изучены правовые последствия вступления в нее нашей страны.

Создание информационного ресурса www.Russia-WTO.ru о юридических последствиях вступления России в ВТО обусловлено необходимостью устранить информационный вакуум по данному вопросу среди российского бизнес-сообщества и иностранных инвесторов, необходимостью экспертной оценки при разработке стратегий адаптации бизнеса к правилам ВТО.

За дополнительной информацией, пожалуйста, обращайтесь:

Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры»

Москва, 105005 Денисовский переулок, д. 23, стр. 6

Тел. +7 495 783 7450

press@rospravo.ru // www.rospravo.ru

Обзоры с полным юридическим анализом обязательств России как будущего члена ВТО по остальным секторам услуг Вы можете найти на www.russia-wto.ru.

ОБЗОР ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ КАК БУДУЩЕГО ЧЛЕНА ВТО В ОТНОШЕНИИ СЕКТОРА УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. ОБЩИЕ ПОЯСНЕНИЯ И ОГОВОРКИ	2
2. ТЕКСТ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, КОТОРЫЕ РОССИЯ ГОТОВА ПРИНЯТЬ НА СЕБЯ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К СФЕРЕ (СЕКТОРУ) ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ	8
3. ПОЯСНЕНИЯ К ТАКОМУ ТЕКСТУ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	9
4. ПРЕДШЕСТВУЮЩИЕ РЕДАКЦИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К УСЛУГАМ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ	21
5. ГОРИЗОНТАЛЬНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА РОССИИ, ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ	22
6. ИЗЪЯТИЯ ИЗ ПРИНЦИПА «НАИБОЛЕЕ БЛАГОПРИЯТСТВУЕМОЙ НАЦИИ», ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ	24
7. СРАВНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К УСЛУГАМ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ С ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ СТРАН БРИКС. ОБЩАЯ ОЦЕНКА ТАКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ	25

1. ОБЩИЕ ПОЯСНЕНИЯ И ОГОВОРКИ

1.1. Ниже кратко описываются, объясняются и анализируются итоги переговоров России в отношении услуг по налоговому консультированию (по налогообложению), которые велись в процессе вступления нашей страны в ВТО.

Иными словами, в настоящем обзоре содержится информация о тех специфических (секторальных) и горизонтальных обязательствах, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере (сектору) оказания услуг по налоговому консультированию¹.

¹ Настоящая работа написана весной 2012 г., когда процесс присоединения России к ВТО вступил в завершающую стадию. 11 ноября 2011 г. Министерство экономического развития РФ (МЭР РФ) сообщило, что 10 ноября 2011 г. в Женеве завершены переговоры по такому присоединению. Рабочая группа, состоящая из 62 членов ВТО (ЕС как один член), предварительно одобрила пакет документов в отношении этого присоединения. Именно о них говорится в Распоряжении Правительства РФ от 13 декабря 2011 г. № 2231-р «О подписании Протокола о присоединении Российской Федерации к Всемирной торговой организации»:

доклад Рабочей группы о присоединении Российской Федерации к ВТО (документ WT/ACC/RUS/70 от 17 ноября 2011 г.);

двусторонние договоренности по доступу на рынки товаров и услуг, включая договоренности в отношении права пользования системой тарифных преференций. В их состав входит перечень специфических обязательств по услугам и список изъятий из режима наибольшего благоприятствования по статье II Генерального соглашения по торговле услугами (Schedule of Specific Commitments on Services, List of Article II MFN Exemptions (документ WT/ACC/RUS/70/Add.2)), а также Перечень уступок и обязательств по товарам (Перечень CLXV — Российская Федерация (Schedule CLXV — the Russian Federation (документ WT/ACC/RUS/70/Add.1))).

Затем данные документы, отражающие результаты двусторонних переговоров, проведенных Россией с 57 членами ВТО (по товарам) и 30 членами ВТО (по услугам), а также многосторонних переговоров по системным обязательствам, были одобрены Восьмой министерской конференцией ВТО 16 декабря 2011 г.

Предполагается, что Россия должна ратифицировать Протокол о присоединении к ВТО до конца июля 2012 г.

Под специфическими (секторальными) обязательствами по терминологии ВТО понимаются те обязательства, которые относятся в данном случае исключительно к налоговому консультированию.

Под горизонтальными обязательствами по терминологии ВТО понимаются относящиеся вообще к любым сферам услуг, в которые Россия готова открыть доступ для иностранных лиц из членов ВТО, включая рассматриваемые услуги по налоговому консультированию.

1.2. При изучении обязательств, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере услуг по налоговому консультированию, необходимо запастись терпением: это весьма сложная и специфическая область, которую можно и нужно очень кропотливо исследовать как с юридической, так и с экономической точек зрения, и в которой очень много деталей. Каждая из таких деталей может заслуживать рассмотрения в отдельной статье.

При этом нижеприведенный анализ обязательств России в отношении услуг по налоговому консультированию касается, в первую очередь, юридической составляющей таких обязательств, значения и последствий принятия их на себя Россией именно с правовой точки зрения.

1.3. Для начала еще несколько слов об используемой терминологии и значении отдельных употребляемых далее понятий. Говоря самыми общим словами, под обязательствами, которые Россия принимает на себя как член ВТО в отношении того или иного вида услуг, понимаются ее обязательства по допуску иностранных юридических или физических лиц (само собой, из членов ВТО) к оказанию таких услуг либо внутри России либо за границей, но получателям из России. Именно поэтому противники ВТО образно сравнивают эту организацию с консервным ножом, при помощи которого иностранные лица «вскрывают» национальные экономики.

1.4. Под иностранным физическим лицом по праву ВТО понимается:

физическое лицо, которое проживает на территории другого члена ВТО и которое согласно закону такого другого члена:

- (I) является его гражданином; или
- (II) имеет право постоянного проживания на его территории.

Под иностранным юридическим лицом по праву ВТО понимается юридическое лицо, которое:

- (I) учреждено или иным образом организовано в соответствии с законодательством другого члена ВТО и вовлечено в существенные деловые операции на территории любого члена ВТО; или
- (II) принадлежит или контролируется в случае его коммерческого присутствия в России (в виде представительства, филиала или через учрежденное им в России юридическое лицо):
 - 1. физическим(-и) лицам(-и) такого члена ВТО; или
 - 2. юридическим(-и) лицам(-и) такого члена ВТО.

При этом юридическое лицо является:

(I) «принадлежащим» лицам из члена ВТО, если более чем 50 % доли участия в нем реально обладают лица этого члена ВТО;

(II) «контролируемым» лицами из члена ВТО, если такие лица имеют полномочия назначать большинство его директоров или иным образом законно направлять его деятельность.

Соответственно, юридическое лицо, даже и учрежденное в России, все равно может оказаться, с точки зрения права ВТО, иностранным юридическим лицом.

1.5. Все лица, которые оказывают те или иные услуги, право ВТО именуется «поставщиками услуг», а лиц, которым они оказываются — «получателями услуг», тогда

как само оказание услуг — «торговлей услугами» (в том числе оказание услуг, связанных с осуществлением публичных функций, например, услуг нотариусов). Более того, по терминологии права ВТО государственные органы также оказывают те или иные услуги обществу (хотя и не «торгуют» ими, если оказывают их не на коммерческой основе и не на условиях конкуренции. Если же они оказывают их иначе, то они по терминологии права ВТО именно «торгуют» ими).

Соответственно, услуги по налоговому консультированию будут подпадать под обязательства России и правила ВТО, если они будут оказываться только **на коммерческой основе или же на условиях конкуренции** с одним или несколькими поставщиками услуг. **«Коммерческая основа»** не обязательно означает получение прибыли в данный момент: прибыль может быть получена и в будущем, важнее расчет на ее получение. Поэтому если оказание услуг в определенный период приносит убытки, то это не значит, что на эти услуги обязательства России и правила ВТО не распространяются.

Более того, даже если та или иная услуга оказывается бесплатно (в качестве благотворительности), но имеются лица, которые также оказывают аналогичную услугу, т.е. конкуренты (что означает их намерение получить ту или иную выгоду от таких услуг, при этом не обязательно денежную), то и в данном случае на оказание такой услуги обязательства России и правила ВТО будут распространяться.

1.6. Приведенные ниже тексты должны будут иметь статус международных договоров и подлежат ратификации в России отдельным федеральным законом в составе всего комплекта документов по присоединению России в ВТО.

Ратификация должна состояться не позднее июля 2012 г.

После ратификации эти тексты станут частью международных соглашений России, которые, как известно, имеют большую силу, нежели любые внутренние российские законы. В случае противоречия между этими текстами и внутренними российскими законами в силу ч. 4 ст. 15 Конституции РФ применяться должны будут первые.

Вопрос о соотношении таких текстов с другими международными договорами РФ является весьма сложным, но, по общему правилу, преимущественно должны обладать обязательства России как члена ВТО (если иное не сказано в самих таких обязательствах).

1.7. Крайне важно понимать, что любые ограничения для иностранных лиц, право ввести которые Россия для себя оговорила в приведенных ниже обязательствах, будут иметь силу, только если на момент приобретения Россией статуса члена ВТО они уже установлены в российском праве либо если они будут специально введены в него позднее.

Если специально они введены не будут, то тогда согласно правилам ВТО должны будут действовать два принципа:

1) **принцип «национального режима»**, т.е. для иностранных лиц будут действовать те же правила (часто-правовые, налоговые, процессуальные и т.д.), что и для российских лиц (если иное не будет следовать из российского федерального закона, который не противоречит правилам ВТО и обязательствам России как ее члена);

2) **принцип «наиболее благоприятствуемой нации»**, означающий, что если Россия предоставит какой-то благоприятный правовой режим для иностранных лиц из одного члена ВТО (но не для российских лиц), то он должен **автоматически** действовать и для иностранных лиц из любого другого члена ВТО.

1.8. Не менее важно и то, что у России есть право в любой момент после вступления в ВТО снять в одностороннем порядке любые ограничения для иностранных лиц, которые указаны в ее обязательствах применительно к сфере оказания услуг по налоговому консультированию (или же просто не вводить те ограничения, на которое у России есть право (см. предыдущий пункт)). Право ВТО поощряет государства к такой либерализации.

1.9. Кроме того, согласно правилам ВТО ее члены обязаны регулярно проводить консультации и договариваться о дальнейшей либерализации международной торговли

услугами, т.е. постепенно снимать все те ограничения, которые они изначально установили для иностранных лиц в перечнях своих обязательств.

Ввиду этого приведенные ниже тексты обязательств, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания услуг по налоговому консультированию — только начало длительного процесса полного открытия этой сферы для иностранных лиц.

1.10. Само собой разумеется, что все сказанное ниже не имеет исчерпывающего характера: это не более чем общий и предварительный обзор. Более того, он составлен юристами, которые, по сравнению с профессиональными поставщиками услуг только по налоговому консультированию (отличающихся от юридических услуг), могут не обладать достаточной информацией об особенностях рыночной ситуации в России в сфере таких услуг, о желательности / нежелательности присутствия иностранных лиц в ней.

По этим причинам в последующем может потребоваться дополнительный анализ обязательств России в отношении данной сферы.

1.11. Полный перевод всех обязательств России как будущего члена ВТО на русский язык имеется в Министерстве экономического развития РФ. Скорее всего, именно он был размещен в конце 2011 г. на русском языке на www.wto.ru/documents.asp?f=docs&t=14. Далее используется именно он.

После ратификации соответствующий русский текст станет официальным внутри России, но не внутри ВТО, где официальными языками являются только английский, французский и испанский.

Ввиду этого нельзя забывать о необходимости использовать в первую очередь текст обязательств России на английском языке, который единственно является аутентичным².

Следует отдельно отметить, что корректность перевода документов ВТО и обязательств России на русский язык — отдельная большая проблема, которая в будущем может породить немало юридических сложностей, в том числе из-за несовпадения терминологии права ВТО и российского права.

1.12. До тех пор, пока Россия не стала членом ВТО, приведенные ниже тексты формально являются только проектами, однако вероятность того, что в них будут внесены изменения, крайне невелика: внесение таких изменений предполагало бы проведение дополнительных переговоров с соответствующими членами ВТО на протяжении достаточно длительного времени, причем именно по инициативе России. Это было бы воспринято ВТО и ее членами очень негативно и могло бы быть использовано как предлог для пересмотра итогов переговоров в отношении иных сфер услуг или каких-либо товаров. Российские власти опасаются таких осложнений.

1.13. К сожалению, Министерство экономического развития РФ (далее — МЭР РФ) не снабдило пояснениями сведения об обязательствах России в отношении услуг по налоговому консультированию (по меньшей мере, обнаружить их нам не удалось).

1.14. Насколько ожидаемой или неожиданной для лиц, оказывающих услуги по налоговому консультированию, окажется информация о тех специфических и горизонтальных обязательствах, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания услуг по налоговому консультированию, зависит, в том числе, от предшествующей информационной политики МЭР РФ в отношении такой сферы и общения этого органа власти с представителями данной сферы.

Общим информационным шаблоном, который, как правило, использовался МЭР РФ, являлся, по нашим наблюдениям, следующий (конечно же, определенные исключения из него место иметь могли):

² На это указывается и в Распоряжении Правительства РФ от 13 декабря 2011 г. № 2231-р «О подписании Протокола о присоединении Российской Федерации к Всемирной торговой организации». См. текст этого Протокола также на: www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/foreigneconomicactivity/wto/doc20111216_036.

1) пропаганда через конференции и семинары общих сведений о ВТО, которые и так легко найти через Интернет (в том числе пропаганда за счет грантов ЕС и США, получателями которых являлось ООО, организованное сотрудниками Департамента торговых переговоров МЭР РФ (<http://ru.wto-legalservices.ru/grants.html>));

2) «Все хорошо, прекрасная маркиза», беспокоиться Вам не о чем;

3) намеренный отказ от тщательных консультаций с представителями различных сфер оказания услуг: «Мы за Вас уже обо всем подумали»;

4) якобы «от вступления России в ВТО ни вреда, ни пользы» (это неверно ни с макроэкономической точки зрения, ни уж тем более применительно к отдельным сферам услуг);

5) грубости в ответ на вопросы особо любопытных субъектов («Ответить по-хамски» — именно так предписал отреагировать один из сотрудников Департамента торговых переговоров МЭР РФ в своей резолюции на документе — одном из запросов в МЭР РФ по поводу хода переговоров и сути обязательств, принимаемых на себя Россией (<http://ru.wto-legalservices.ru/vacuum.html>));

6) двусмысленности и избегание уточнений.

1.15. Насколько благоприятной или неблагоприятной для российских лиц, оказывающих услуги по налоговому консультированию, окажется информация о тех специфических и горизонтальных обязательствах, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания таких услуг, зависит от особенностей рыночной ситуации, складывающейся в сфере таких услуг, особенностей их оказания иностранными лицами в России и за рубежом, конкуренции между ними и российскими лицами, желательности / нежелательности присутствия иностранных лиц в сфере оказания услуг по налоговому консультированию.

1.16. Нельзя не упомянуть и о том, что после получения Россией статуса члена ВТО для нее начнут действовать десятки документов ВТО (как международные соглашения, образующие основу права ВТО, так и локальные документы органов ВТО), ввиду чего оценивать приведенные ниже сведения будет необходимо также и в свете многих из таких документов.

Важнейший из них — Генеральное соглашение о торговле услугами (General Agreement on Trade in Services), GATS (ГАТС).

1.17. Важно понимать, что далее речь пойдет только о тех правилах, которые будут действовать после вступления России в ВТО именно в отношении оказания иностранными лицами из членов ВТО услуг по налоговому консультированию в России / применительно к получателям в России / из России. Нельзя забывать, что в процессе оказания этих услуг одновременно в Россию / из России могут ввозиться / вывозиться различные товары. Очевидно, что применительно к такому ввозу / вывозу будут действовать уже иные правила и обязательства России как члена ВТО: режим международной торговли услугами в праве ВТО отличается от режима международной торговли товарами (в частности, для торговли услугами не имеют значения вопросы таможенных тарифов и преференций, досмотра грузов перед отправкой, происхождения товаров, процедур лицензирования импорта и экспорта, применения санитарных и фитосанитарных мер).

А право ВТО регламентирует еще и вопросы технических барьеров в международной торговле, вопросы инвестиций и интеллектуальной собственности, связанных с такой торговлей и т.д.

1.18. После вступления России в ВТО все без исключения российские государственные и муниципальные органы власти будут обязаны публиковать все без исключения документы (и их проекты), которые любым образом могут затронуть оказание лицами из членов ВТО услуг по налоговому консультированию. Речь идет как о

внутрироссийских документах, так и о международных договорах, причем любого характера, как частноправового, так и публично-правового.

1.19. Нельзя не отметить и то, что согласно праву ВТО обязательства России в отношении услуг по налоговому консультированию не будут автоматически действовать в сфере государственных закупок. Из этого правила есть исключение: если государственные закупки производятся с целью коммерческой перепродажи или с целью использования закупаемых услуг в последующих коммерческих целях, то тогда на такие закупки обязательства России будут распространяться.

В рамках ВТО действует также Соглашение о правительственных закупках (Agreement on Government Procurement), нацеленное на либерализацию допуска иностранных лиц в сферу таких закупок. Россия взяла на себя обязательство начать переговоры по присоединению к нему после того, как она станет членом ВТО.

1.20. Само собой разумеется, что после получения Россией статуса члена ВТО российские субъекты получают право входить на иностранные рынки услуг по налоговому консультированию, причем с учетом тех обязательств, которые взяли на себя соответствующие члены ВТО. И такие обязательства могут быть для российских субъектов более благоприятными, нежели тот режим, который распространялся на российских лиц до вступления России в ВТО. Каково содержание этих обязательств и действительно ли они будут благоприятны для российских лиц — отдельный сложный вопрос юридического и экономического характера. Ознакомиться с обязательствами иных членов ВТО можно на сайте ВТО: <http://tsdb.wto.org/default.aspx>.

2. ТЕКСТ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, КОТОРЫЕ РОССИЯ ГОТОВА ПРИНЯТЬ НА СЕБЯ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К СФЕРЕ (СЕКТОРУ) ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ

Modes of supply: 1) Cross-border supply, 2) Consumption abroad, 3) Commercial presence, 4) Presence of natural persons

Sectors or sub-sectors	Limitations on Market Access	Limitations on National Treatment	Additional commitments
1. Business services. A. Professional services. (c) Taxation services (CPC 863)	(1) None. (2) None. (3) None, except the following: - commercial presence is allowed only in the form of a juridical person of the Russian Federation. (4) Unbound except as indicated in Part I "Horizontal commitments".	(1) None. (2) None. (3) None, except as indicated in the column "Limitations on market access". (4) Unbound except as indicated in Part I "Horizontal commitments".	

Способы поставки: 1) Трансграничная поставка, 2) Потребление за рубежом, 3) Коммерческое присутствие, 4) Присутствие физических лиц

Секторы или под-секторы	Ограничения доступа на рынок	Ограничения национального режима	Дополнительные обязательства
1. Деловые услуги A. Профессиональные услуги (c) Услуги по налогообложению (CPC 863)	(1) Нет. (2) Нет. (3) Нет, за исключением следующего: - коммерческое присутствие разрешается только в форме юридического лица Российской Федерации. (4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства».	(1) Нет. (2) Нет. (3) Нет, за исключением указанного в колонке «Ограничения доступа на рынок». (4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства».	

Данная совсем небольшая таблица порождает немало вопросов.

Похожие таблицы (несколько десятков) составлены в отношении и иных видов услуг, включая юридические услуги, услуги по аудиту и бухгалтеру.

3. ПОЯСНЕНИЯ К ТАКОМУ ТЕКСТУ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

3.1. Слова над таблицей

«Способы поставки: 1) Трансграничная поставка, 2) Потребление за рубежом,
3) Коммерческое присутствие, 4) Присутствие физических лиц»

3.1.1. Эти слова указывают на различные способы поставки (оказания) услуг по налоговому консультированию.

Пункт 2 ст. I «Сфера применения и определения» ГАТС предусматривает: *«Для целей настоящего Соглашения торговля услугами понимается как поставка услуг:*

- (a) с территории одного Члена на территорию любого другого Члена;*
- (b) на территории одного Члена потребителю услуг любого другого Члена;*
- (c) поставщиком услуг одного Члена путем коммерческого присутствия на территории любого другого Члена;*
- (d) поставщиком услуг одного Члена путем присутствия физических лиц Члена на территории любого другого Члена».*

Как видно, ГАТС охватывает все способы международного оказания услуг, все те варианты, которые могут иметь место в ходе оказания услуг лицами из одного члена ВТО лицам из другого члена ВТО.

Далее более подробно разъясняется (в том числе на примерах из различных секторов услуг), что именно понимается под указанными четырьмя способами поставки, отмечаются особенности отдельных способов поставки с точки зрения ГАТС.

«Первая категория услуг охватывает трансграничные акции поставки услуг почтой или электронной связью [включая телефон, электронную почту, Skype, телевизионную связь (телемедицина) и т.д.], то есть информации для потенциального иностранного потребителя... По терминологии права [Европейского] Сообщества имеет место свободная активная поставка услуги.

Вторая категория охватывает предложение услуг иностранным потребителям, которые сами перемещаются, чтобы воспользоваться услугой [например, туристы]. По праву [Европейского] Сообщества, это — свободная пассивная поставка услуг.

Третья категория охватывает предложение услуг потребителю путем постоянного присутствия и получения статуса юридического лица или определенной самостоятельности, если этого достаточно. Услуга предлагается посредством коммерческого присутствия. В данном случае поставщик услуг может создать предприятие по праву страны пребывания...; он может просто открыть отделение своего предприятия или даже ограничиться заключением соответствующего договора с торговым агентом, посредниками или представителями в стране поставки услуги.

Последняя категория охватывает случаи поставки услуг путем личного перемещения поставщика услуг за пределы страны гражданства. Такое перемещение может быть временным (мастера по ремонту, бухгалтеры, юристы) либо постоянным (штатные представители). В этом случае услуга предоставляется при личном присутствии физического лица—иностранца»³.

3.1.2. Применительно к третьему способу оказания услуг очень важно указать также на то, что ст. XXVIII «Определения» ГАТС, приводя дефиницию понятия «коммерческое присутствие», не содержит закрытого перечня форм, которые можно считать такими

³ Карро Д., Жюйар П. Международное экономическое право: Учебник / Пер. с франц. В.П. Серебренникова, В.М. Шумилова. — М.: Междунар. отношения, 2001. С. 270—271.

присутствиями: «(d) „*коммерческое присутствие*“ означает любую форму делового или профессионального учреждения, включая посредством

(I) учреждения, приобретения или использования юридического лица, или

(II) создания или использования филиала или представительства на территории члена с целью поставки услуги;».

Соответственно, с точки зрения ГАТС, регистрация физического лица в России в качестве индивидуального предпринимателя или приобретение им того статуса, который необходим для ведения профессиональной деятельности, также будет необходимо считать созданием этим лицом коммерческого присутствия в России.

Для рассматриваемого вида услуг это не столь важно, т.к. Россия сохранила за собой право ввести требование использовать коммерческое присутствие только в форме юридического лица Российской Федерации (см. пояснения далее в разделе 3.3).

3.1.3. Заслуживает серьезного внимания возможность создания коммерческого присутствия посредством заключения соответствующего договора, как указывалось выше, с торговым агентом, посредником или представителем в стране оказания услуги, который будет действовать от имени поставщика услуги (если такая возможность прямо не исключена в обязательствах члена ВТО).

Признается такая возможность и российскими специалистами: «*Коммерческое присутствие юридического лица на территории иностранного государства... может быть непосредственным — через обособленные подразделения данного юридического лица, образованные на территории соответствующего государства, или опосредованным — через дочерние общества и физических и юридических лиц, действующих в качестве коммерческих агентов.*

<...>

Коммерческим агентом признается... лицо, которое от собственного имени или от имени представляемого в интересах представляемого осуществляет деятельность по заключению гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказание услуг). Примером коммерческого агентирования может служить деятельность страховых агентов»⁴.

Здесь можно провести аналогию с той концепцией «постоянного представительства», которая используется в международных договорах об избежании двойного налогообложения: если лицо в одном государстве не является агентом с независимым статусом и осуществляет деятельность от имени лица другого государства, и имеет, и обычно использует полномочия заключать контракты от имени второго лица, то считается, как правило, что это второе лицо, с налоговой точки зрения, имеет постоянное представительство в первом государстве с возможностью обложения его налогами в этом первом государстве.

Для рассматриваемого вида услуг это также не столь важно, т.к. Россия сохранила за собой право ввести требование использовать коммерческое присутствие только в форме юридического лица Российской Федерации (см. пояснения далее в разделе 3.3).

3.1.4. Существует точка зрения, согласно которой при третьем способе оказания услуг (посредством коммерческого присутствия) следует говорить не о международном оказании услуг, а об оказании услуг во внутреннем национальном обороте⁵.

Об этом можно спорить сколько угодно, но важно другое: ГАТС объявляет такой способ оказания услуг подпадающим под ее действие, т.е. фактически признает его одним из видов международной торговли услугами. Учитывая задачу и предназначение ВТО и

⁴ Постатейный комментарий к Федеральному закону «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности». Под ред. А.Н. Козырина. — Подготовлен в 2005 г. для электронной справочной правовой системы «Консультант Плюс» (содержится в ней же).

⁵ Philip Raworth Trade in Services. Global Regulation and the Impact on Key Service Sectors. — New York: Oceana Publications, Inc., Dobbs Ferry, 2005. P. 5.

ГАТС, а также значение в современном обороте третьего способа оказания услуг, такой подход не удивителен.

3.1.5. Следует также обратить внимание на возможность пересечения способов оказания услуг, например, третьего способа оказания услуг с четвертым: оказание услуг при помощи коммерческого присутствия в каком-либо государстве может потребовать одновременного присутствия на его территории физических лиц-иностранцев, а постоянное присутствие таких лиц на территории члена ВТО может приводить к тому, что субъект, от имени которого эти лица оказывают услуги, будет считаться имеющим в таком члене ВТО коммерческое присутствие.

Отмеченное пересечение имеет значение, например, для иностранного адвоката, решившего создать в России адвокатский кабинет: в таком случае одновременно может иметь место и создание коммерческого присутствия в России для оказания юридических услуг и присутствие иностранного лица для оказания юридических услуг в том случае, когда такой адвокат будет оказывать их на территории России.

Данный момент может иметь определенное значение для сферы услуг по налоговому консультированию.

3.1.6. Соответственно, во 2 и в 3 столбцах приведенной выше таблицы цифры «(1)», «(2)», «(3)» и «(4)» означают соответствующий способ поставки услуг по налоговому консультированию.

3.1.7. Любопытно, кстати, взглянуть на следующие цифры, иллюстрирующие распределение мировой торговли услугами в абсолютных и относительных величинах (к сожалению, по состоянию только на 1997 г.)⁶:

Способ оказания	Млрд. долларов США	Доля в процентах
Способ 1	890	41 %
Способ 2	430	19,8 %
Способ 3	820	37,8 %
Способ 4	30	1,4 %
Всего	2 170	100 %

Как видно, в международной торговле услугами преобладают первый и третий способы поставки.

3.1.8. Ниже также приводятся некоторые данные за 2008—2010 гг. о международной торговле России услугами по аудиту, бухгалтерскому учету и оптимизации налогообложения со странами СНГ и с 10 государствами — крупнейшими партнерами России по такой торговле с точки зрения ее оборота за 2010 г. (с одновременным приведением соответствующих данных за 2008 и 2009 гг.)⁷ (к сожалению, данные о международной торговле России услугами только по налоговому консультированию отсутствуют).

«Экспорт» услуг означает, что поставщики таких услуг находятся в России, а их потребители — за рубежом. «Импорт» услуг означает, что поставщики таких услуг находятся за рубежом, а их потребители — в России. Очень любопытно, что в число крупнейших партнеров России по торговле услугами по аудиту, бухгалтерскому учету и

⁶ *Karsenty Guy* Assessing Trade in Services by Mode of Supply / GATS 2000: New Directions in Services Trade Liberalization. — Washington D.C.: Brookings Institution Press, 2000. Приводится по: *Leo A. Grünfeld, Andreas Moxnes* The Intangible Globalization. Explaining the Patterns of International Trade in Services. — Norwegian Institute of International Affairs, Paper № 657. 2003. P. 5.

⁷ Внешняя торговля Российской Федерации услугами. External Trade in Services of the Russian Federation. 2010. Статистический сборник. Statistical Publication / Центральный Банк Российской Федерации (Банк России). — Москва, 2011. С. 166—167.

оптимизации налогообложения входят Кипр, Панама и Чехия. Не исключено, что на самом деле за такими услугами скрываются иные финансовые операции.

тыс.долларов США

	оборот-turnover			экспорт-exports			импорт-imports			сальдо-balance		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010	2008	2009	2010	2008	2009	2010
Всего	<u>910 181</u>	<u>635 326</u>	<u>569 956</u>	<u>377 128</u>	<u>327 311</u>	<u>335 379</u>	<u>533 053</u>	<u>308 015</u>	<u>234 577</u>	<u>-155 925</u>	<u>19 296</u>	<u>100 802</u>
СТРАНЫ СНГ	29 836	24 558	37 498	19 562	15 262	19 614	10 274	9 296	17 884	9 287	5 967	1 731
НИДЕРЛАНДЫ	112 341	87 042	96 803	20 339	21 524	18 172	92 002	65 519	78 630	-71 663	-43 995	-60 458
КИПР	88 725	64 426	67 216	52 616	43 408	50 014	36 109	21 018	17 202	16 506	22 390	32 811
ПАНАМА	65 656	25 745	29 630	3 216	2 360	29 504	62 440	23 385	126	-59 224	-21 025	29 378
СОЕДИНЕННОЕ КОРОЛЕВСТВО	59 092	51 317	55 468	27 266	25 031	19 082	31 826	26 286	36 385	-4 560	-1 256	-17 303
ГЕРМАНИЯ	39 983	29 163	30 141	24 431	18 642	17 506	15 552	10 521	12 634	8 878	8 121	4 872
США	38 955	41 025	33 697	22 803	22 531	21 165	16 152	18 494	12 532	6 651	4 037	8 632
ШВЕЙЦАРИЯ	25 244	22 349	27 460	23 105	18 868	25 257	2 139	3 481	2 203	20 967	15 388	23 053
ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, БРИТАНСКИЕ	20 138	14 803	22 540	17 822	13 320	20 623	2 316	1 484	1 917	15 506	11 836	18 705
ЧЕШСКАЯ РЕСПУБЛИКА	18 092	21 230	18 616	875	783	999	17 217	20 447	17 617	-16 341	-19 663	-16 618
ЛЮКСЕМБУРГ	3 410	29 734	17 132	2 877	29 293	16 887	533	441	245	2 344	28 852	16 642

3.2. Первый столбец «Сектор или подсектор»

Секторы или под-секторы
1. Деловые услуги А. Профессиональные услуги
(с) Услуги по налогообложению (СРС 863)

3.2.1. В первом столбце содержится указание на вид услуг, а именно на услуги по налоговому консультированию, к оказанию которых Россия обязалась допускать лиц из членов ВТО.

5.1. Как известно, дать такое универсальное определение понятия «услуги» для целей определения пределов применимости правил ВТО, которое было бы не образным⁸ или экономическим⁹, а юридически корректным и которое устроило бы всех членов ВТО и всех лиц, оказывающих различные виды услуг, на современном этапе развития права и международной торговли вряд ли возможно: этим понятием охватываются слишком разнообразные и разноплановые виды деятельности, и, исходя из специфики многих из них, можно предлагать различные трактовки данного понятия.

«...в последнее время отличить услуги от других товаров становится все более сложно, т.к. наряду с традиционными для международной торговли услугами (финансовыми, транспортными, страховыми) все большее значение приобретают такие специализированные услуги, как проектно-конструкторские, строительные и монтажные работы, подготовка программного обеспечения и технического обслуживания вычислительной техники, маркетинг и т.п.

Одним из критериев для определения услуг принимается то, что торговля услугами отличается от торговли другими товарами тем, что последние могут быть физически перемещены через границу и проходят таможенную обработку. Таким образом, услуги являются товаром, который в силу своей специфики не проходит через таможенный контроль и не может быть оформлен грузовой таможенной декларацией»¹⁰. Само собой разумеется, что такой подход к услугам носит скорее экономический и описательный характер, нежели строго юридический.

Далее, можно ли считать надлежащим с юридической точки зрения следующее, например, определение, которое дается в официальном издании ЦБ РФ: «Услуги —

⁸ Можно, например, сослаться на «опубликованное в журнале „Economist“ и широко цитируемое в экономической литературе определение: „Услуга — это все, чем торгуют, но что не может упасть вам на ногу“» (Данилова Е.В. ВТО: регулирование торговли услугами. — М.: ИКЦ «Академкнига», 2003. С. 9).

⁹ А. Смит говорил о работе, которая «состоит в услугах, следы которых исчезают в самый момент выполнения их; она не овеществляется или не реализуется в каком-либо могущем быть проданном товаре, который мог бы возместить стоимость ее заработной платы и содержания» (Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Том II. — М.—Л.: Государственное социально-экономическое издательство. 1935. С. 221); «Услуга может быть определена как изменение материальных условий лица или товара, принадлежащего какой-либо экономической единице, с предварительного согласия первого лица или экономической единицы» (Hill T.P. On goods and services // Review of Income and Wealth. 1977, December, vol. 23. P. 316 (цитируется по: Данилова Е.В. ВТО: регулирование торговли услугами. — М.: ИКЦ «Академкнига», 2003. С. 10); в России для целей внутринационального федерального статистического наблюдения используется следующее определение понятия «услуги»: «Под услугами понимаются полезные результаты производственной деятельности, удовлетворяющие определенные потребности граждан, но не воплощающиеся в материально-вещественной форме, на которую могли бы распространяться права собственности. Оказание платных услуг — это производимая по заказу потребителей деятельность на возмездной основе, приводящая к изменению местоположения или состояния принадлежащих потребителю предметов, либо к изменению состояния самого потребителя» (ч. 1 п. 3 Указаний по заполнению в формах федерального статистического наблюдения показателя «Объем платных услуг населению» (утв. приказом Федеральной службы государственной статистики от 23 июля 2009 г. № 147).

¹⁰ Классификатор услуг во внешнеэкономической деятельности, утв. Госкомстатом СССР в 1991 г. Содержится в электронной справочной правовой системе «Гарант».

результат разнородной деятельности, осуществляемой производителями по заказу потребителей и обычно ведущей к изменению состояния единиц, потребляющих эти услуги, при этом момент завершения производства услуг совпадает с моментом предоставления этих услуг потребителям»¹¹? Думается, что нет: оно слишком невнятно и уязвимо для критики.

Впрочем, универсальное определение понятия «услуги» совсем не является необходимым для решения практических задач регулирования и учета международной торговли услугами. **Для решения таких задач гораздо важнее перечень конкретных услуг и их описание: без последнего возникали бы постоянные споры по поводу определения того, к каким видам услуг следует относить ту или иную деятельность.**

3.2.2. Именно поэтому сегодня в ВТО используется перечень различных конкретных видов услуг, который описывается чуть ниже. При этом есть и еще одна причина того, почему в ГАТС не используется универсальное определение понятия «услуги»: благодаря этому ГАТС обретает свойство потенциальной тотальной применимости в отношении самых разных видов человеческой деятельности. Сегодня же применимость ГАТС ограничивается положениями такого перечня.

Итак, для перечисления различных конкретных видов услуг в ВТО используется «Классификационный перечень секторов услуг»¹² (далее для удобства — «Классификатор ГАТС»).

В Классификаторе ГАТС услуги сгруппированы по следующим 12 последовательно пронумерованным секторам:

1. Деловые услуги.
2. Услуги в области связи и передачи информации.
3. Строительные и связанные с ними инжиниринговые услуги.
4. Дистрибьюторские услуги.
5. Образовательные услуги.
6. Услуги, связанные с защитой окружающей среды.
7. Финансовые услуги.
8. Услуги, связанные со здравоохранением и социальным обеспечением (кроме перечисленных в секторе I.A.h—j).
9. Туризм и услуги, связанные с путешествиями.
10. Услуги по организации досуга, культурных и спортивных мероприятий (кроме аудиовизуальных услуг).
11. Транспортные услуги.
12. Прочие услуги, не включенные в иные сектора.

Эти сектора подразделяются на подсектора, обозначаемые **заглавными латинскими буквами** в их алфавитном порядке. Наконец, и сами эти подсектора делятся на свои подсектора, обозначаемые **строчными латинскими буквами** в их алфавитном порядке. Количество последних подсекторов составляет 155.

Соответственно в первом столбце приведенной выше таблицы указывается на подсектор «с» («Услуги по налогообложению») подсектора А «Профессиональные услуги» сектора I «Деловые услуги».

В подсекторе А «Профессиональные услуги» фигурируют также, например, юридические, архитектурные, медицинские, ветеринарные услуги и некоторые иные.

¹¹ Внешняя торговля Российской Федерации услугами. External Trade in Services of the Russian Federation. 2010. Статистический сборник. Statistical Publication / Центральный Банк Российской Федерации (Банк России). — Москва, 2011. С. 11.

¹² Services Sectoral Classification List. World Trade Organization. Note by the Secretariat. MTN.GNS/W/120, 10 July 1991 (www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/serv_e.htm). Официального перевода данного классификатора на русский язык пока не существует. Неофициальный перевод приводится, в частности, в следующей работе: Данилова Е.В. ВТО: регулирование торговли услугами. — М.: ИКЦ «Академкнига», 2003. С. 87—95.

3.2.3. Но и это еще не все. Сам Классификатор ГАТС очень небольшой — всего несколько страниц. Его основная задача — краткое перечисление видов услуг, но не их описание. В таблице обязательств России также содержится только перечисление видов / подвидов услуг.

Задача же более подробного их описания решается за счет того, что в Классификаторе ГАТС содержатся ссылки на группы (коды) «Предварительной классификации основных продуктов» (Provisional Central Product Classification), утвержденной Статистической комиссией ООН на ее 25-ой сессии в феврале 1989 г.¹³ (далее — «СРС»). Да и сам Классификатор ГАТС, кстати, также составлен на основе «Предварительной классификации основных продуктов».

Соответственно, без обращения к Классификатору ГАТС и СРС до конца понять обязательства любой страны по ГАТС и сам механизм действия ГАТС невозможно.

Ввиду этого указание в первом столбце «СРС 863» является отсылкой к группе (коду) 863 СРС.

Ниже приводится полное содержание этой группы (кода) 863 СРС¹⁴.

Группа	Класс	Подкласс	Наименование
863	8630		УСЛУГИ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
		86301	<p>Услуги по планированию налога на предпринимателя и консультативные услуги</p> <p>Консультативные услуги предприятиям относительно организации своих вопросов с целью сведения к минимуму воздействия налогообложения на их доходы путем извлечения всех преимуществ от скидок и льгот, предоставляемых законом.</p> <p><u>Исключение:</u> Аналогичные консультативные услуги в области различных налоговых деклараций и отчетов, оказываемые клиенту, классифицированы в подклассе 86302 (Услуги по подготовке и обзору налога на предпринимателя).</p>
		86302	<p>Услуги по подготовке и проверке корпоративного налога</p> <p>Услуги предприятиям, состоящие в подготовке или проверке различных деклараций и отчетов, требуемых в соответствии с законодательством и правилами регулирования подоходного налога, и их защите, если они оспариваются налоговыми властями. Сюда могут также включаться вопросы планирования и контроля налогов.</p> <p><u>Исключение:</u> Консультативные услуги по планированию налогов, не связанные с услугами по подготовке или проверке деклараций и отчетов, классифицированы в подклассе 86301 (Услуги по планированию налога на предпринимателя и консультативные услуги).</p>
		86303	<p>Услуги по подготовке и планированию личного подоходного налога</p> <p>Консультативные услуги отдельным лицам по способам сведения к минимуму воздействия подоходного налога на их доходы путем использования преимуществ от всех скидок и льгот, предоставляемых законом, и/или по подготовке деклараций и отчетов, требуемых в соответствии с налоговым законодательством</p>

¹³ Предварительная классификация основных продуктов // Статистические документы. Серия М, № 77. Департамент международных экономических и социальных вопросов. Статистическое управление Организация Объединенных Наций. — Нью-Йорк: Организация Объединенных Наций, 1991. — 257 с. (документ ST/ESA/STAT/SER.M/77, в продаже под номером R.91.XVII.7). Текст этой классификации на английском языке см.: <http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=9&Lg=1>.

¹⁴ Предварительная классификация основных продуктов // Статистические документы. Серия М, № 77. Департамент международных экономических и социальных вопросов. Статистическое управление Организация Объединенных Наций. — Нью-Йорк: Организация Объединенных Наций, 1991. С. 108, 204.

			и правилами регулирования.
		86309	Прочие услуги, связанные с налогообложением Услуги, состоящие в оказании помощи предприятиям в планировании и контроле налогов, кроме подоходного налога, и в подготовке всей документации, требуемой законодательством.

принцип

Нельзя не отметить, что некоторые формулировки в СРС могут показаться с точки зрения российской действительности неточными. И это легко объяснить: во-первых, СРС является общим для всех членов ООН унифицированным актом, который не может не быть самым общим, чтобы оказаться подходящим для всех (национальная специфика в нем неприемлема); во-вторых, некоторые неточности могли в него закрасться в него в ходе перевода с английского языка на русский (так в русском переводе название услуг в части второй СРС может отличаться от их названия в части третьей СРС).

3.2.4. Соответственно, Россия обязуется допустить иностранных лиц из членов ВТО к оказанию всех видов услуг, указанные в группе (кода) 863 СРС, любым из четырех указанных выше способов на условиях, которые будут объяснены ниже.

3.2.5. Крайне важно подчеркнуть, что услуги налоговому консультированию, не перечисленные в группе (коде) 863 СРС, не подпадают под обязательства России. Это означает, что Россия может установить любые ограничения в отношении их оказания иностранными лицами.

3.3. Второй столбец «Ограничения доступа на рынок»

Ограничения доступа на рынок
(1) Нет.
(2) Нет.
(3) Нет, за исключением следующего: - коммерческое присутствие разрешается только в форме юридического лица Российской Федерации.
(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства».

3.3.1. В данном столбце (при чтении нижеизлагаемого имеет смысл иметь перед глазами текст из такого столбца) указывается последовательным образом, разрешает ли Россия лицам из членов ВТО оказание услуг по налоговому консультированию в России / применительно к получателям в России / из России каждым из четырех указанных выше способов. **Иными словами, речь идет о решении вопроса о принципиальной возможности доступа иностранных лиц в сферу (на рынок) услуг по налоговому консультированию.**

Итак, далее соответствующие обязательства России в связи с доступом на российский рынок услуг по налоговому консультированию будут рассмотрены применительно к каждому из четырех способов поставки: 1) Трансграничная поставка; 2) Потребление за рубежом; 3) Коммерческое присутствие; 4) Присутствие физических лиц.

3.3.2. Слово «[Ограничений] Нет» («None») означает, что Россия берет на себя обязательства **не устанавливать** какие-либо ограничения в отношении соответствующего

способа оказания услуг по налоговому консультированию иностранными лицами из членов ВТО, т.е. означает невозможность установления Россией ограничений для их оказания иностранными лицами из членов ВТО в будущем. «Сектор услуг полностью либерализован, если в колонках, посвященных ограничениям, имеется указание „Ограничений нет“»¹⁵.

Однако тут важно понимать, что «Нет» («None») не означает, что вводить ограничения для иностранных лиц из других членов ВТО вообще будет нельзя: их установление вполне допустимо, но только с учетом принципа «национального режима», т.е. для иностранных лиц можно будет устанавливать любые ограничения, однако лишь при условии, что точно такие же ограничения будут действовать и для российских лиц (с учетом сказанного ниже в п. 3.3.7).

1) Трансграничная поставка

3.3.3. Поэтому «(1) Нет» означает, что иностранные лица будут иметь право без ограничений быть допущенными к оказанию услуг по налоговому консультированию любым лицам в России трансграничным образом (потребитель в одной стране, а поставщик услуги — в другой), т.е. по почте, телефону, электронной почте, Skype и т.д. При этом получателями таких услуг в России могут быть как российские, так и иностранные лица, как физические лица, так и юридические, в том числе государственные учреждения. Никакие ограничительные меры на допуск к оказанию этих услуг первым способом Россия в свете указания «(1) Нет» будет вводить не вправе, включая ограничения на использование Интернета (с учетом сказанного ниже в п. 3.3.7).

При этом под «мерами» понимаются любые меры в России (как на государственном уровне (Федерация и субъекты Федерации), так и на муниципальном уровне) в форме закона, постановления, правила, процедуры, решения (в том числе судебного), административного действия или в любой другой форме. Более того, не имеет значения, какого характера эти меры: гражданско-правовые, налоговые, уголовные, технические и т.д.

2) Потребление за рубежом

3.3.4. «(2) Нет» означает, что иностранные лица будут иметь право без каких-либо ограничений быть допущенными к оказанию услуг по налоговому консультированию любым лицам из России, которые сами будут перемещаться в государство поставщика услуг, чтобы воспользоваться услугой. Соответственно Россия не будет вправе вводить какие-либо ограничения на выезд лиц из России в иностранное государство для получения таких услуг (с учетом сказанного ниже в п. 3.3.7).

3) Коммерческое присутствие

3.3.5. «(3) Нет, за исключением следующего:

- *коммерческое присутствие разрешается только в форме юридического лица Российской Федерации»* означает, что иностранные лица из членов ВТО будут иметь право быть допущенными к оказанию услуг по налоговому консультированию **на территории России** только через учреждаемое ими в России юридическое лицо (если российские власти решат ввести такое ограничение в российское внутреннее регулирование). Создание филиалов, представительств или использование таких форм коммерческого присутствия как заключение соответствующего договора с торговым агентом, посредником или представителем в России будет в таком случае исключено. Однако если иностранное лицо из члена ВТО решит учредить в России юридическое лицо для оказания услуг по налоговому консультированию на территории России, то никакие

¹⁵ Шумилов В.М. Всемирная торговая организация: право и система. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. С. 163.

ограничения в отношении такого учреждения вводиться не должны, включая ограничения визового характера для прибытия иностранных лиц в Россию для осуществления регистрационных процедур (с учетом сказанного ниже в п. 3.3.7).

4) Присутствие физических лиц

3.3.6. «(4) Обязательства не принимаются [Unbound], кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства» означает, что Россия не берет на себя обязательства не устанавливать какие-либо ограничения в отношении четвертого способа оказания услуг по налоговому консультированию, т.е. означает возможность установления Россией любых ограничений для иностранных лиц из членов ВТО по их допуску к оказанию таких услуг четвертым способом в будущем. Исключения из этого, т.е. ограничители для дискреции России содержатся в части «Горизонтальные обязательства», приводятся и объясняются ниже в разделе 5.

«Отсутствие обязательств означает, что после присоединения к ВТО в этих секторах могут применяться любые ограничения для иностранных услуг и поставщиков услуг, вплоть до полного закрытия рынка» (из пояснений переговорщиков относительно хода переговорного процесса по вступлению России в ВТО (февраль 2007 г.))¹⁶.

Является очевидным, что такой подход в современном мире продиктован весьма жесткой визовой и миграционной политикой государств.

Полномочия России ограничивать иным образом права лиц из членов ВТО

3.3.7. Впрочем, надо понимать, что согласно, например, ст. XIV «Общие исключения» ГАТС, Россия в любом случае будет иметь право ограничить оказание услуг по налоговому консультированию иностранными лицами из членов ВТО, если это будет необходимо:

(a) для защиты общественной морали или поддержания общественного порядка;
(b) для защиты жизни или здоровья людей, животных или растений;
(c) для соблюдения законов или правил, которые соответствуют положениям ГАТС, включая законы и правила, имеющие отношение к:

- (I) предотвращению вводящей в заблуждение или недобросовестной практики или последствий несоблюдения контрактов в области услуг;
- (II) защите от вмешательства в частную жизнь отдельных лиц при обработке и распространении сведений личного характера и защите конфиденциальности сведений о личной жизни и счетов;
- (III) безопасности;

(d) для справедливого или эффективного обложения или сбора прямых налогов в отношении услуг или поставщиков услуг из других членов ВТО;

(e) для соблюдения соглашения о предотвращении двойного налогообложения или положений о предотвращении двойного налогообложения в каком-либо другом международном соглашении или договоренности, которыми связана Россия.

Кроме того, на основании ст. XIV-bis «Исключения по соображениям безопасности» ГАТС ничто не может воспрепятствовать России предпринимать любые действия в связи со сферой услуг по налоговому консультированию, которые она считает необходимыми для защиты важнейших интересов своей безопасности:

(I) относящиеся к поставке услуг, осуществляемых прямо или косвенно с целью снабжения военного учреждения;

(II) относящиеся к расщепляющимся или термоядерным материалам или к материалам, из которых они получены;

(III) принятые во время войны или в других чрезвычайных обстоятельствах в международных отношениях; или

¹⁶ http://rgwto.com/wto.asp?id=3672&doc_id=52027.

связанные с выполнением обязательств России в соответствии с Уставом ООН в целях сохранения международной безопасности и мира.

Однако возможности применять такие ограничения в праве ВТО толкуются достаточно узко и всегда исходя из презумпции желательности либерализации допуска иностранных лиц в те или иные сектора услуг.

3.4. Третий столбец «Ограничения национального режима»

Ограничения национального режима
(1) Нет.
(2) Нет.
(3) Нет, за исключением указанного в колонке «Ограничения доступа на рынок».
(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства».

3.4.1. В данном столбце (при чтении нижеизлагаемого имеет смысл иметь перед глазами текст из такого столбца) речь идет уже об обязательствах России **в отношении обращения с иностранными лицами из членов ВТО после того, как они уже допущены** в сферу услуг по налоговому консультированию.

Образно говоря, второй столбец имеет дело с вопросом, открывать ли дверь, а третий — как обращаться с гостем, когда дверь уже открыта и он впущен в дом.

3.4.2. Слово «*Нет*» означает, что Россия берет на себя обязательства **не устанавливать** какие-либо ограничения в отношении правового статуса или деятельности иностранных лиц из членов ВТО в ходе оказания ими услуг по налоговому консультированию.

Следует подчеркнуть, что речь идет не только о тех положениях (ограничениях), которые регламентируют сам процесс оказания услуг по налоговому консультированию, но и о различных относящихся к такому процессу налоговых, процедурных правилах и т.д.

Важно также отметить, что речь здесь идет о действии в России принципа национального режима. Это означает, что если Россия решит как-то ограничить правовой статус или ужесточить правила, относящиеся к деятельности российских лиц в ходе оказания ими услуг по налоговому консультированию (ввести, например, квалификационные требования: стаж сотрудников, получение ими образования и т.д.), то аналогичные ограничения / ужесточения она будет вправе применять и в отношении иностранных лиц.

1) Трансграничная поставка

3.4.3. Поэтому «(1) *Нет*» означает, что правовой статус иностранных лиц или правила, относящиеся к оказанию ими услуг по налоговому консультированию любым лицам в России трансграничным образом (потребитель в одной стране, а поставщик услуги — в другой), т.е. по почте, телефону, электронной почте, Skype и т.д., не могут быть определены Россией хуже, нежели статус / правила, установленные в России в отношении оказания услуг по налоговому консультированию российскими лицами точно таким же первым способом (с учетом сказанного ниже в п. 3.4.7).

2) Потребление за рубежом

3.4.4. «(2) Нет» означает, что правовой статус иностранных лиц или правила, относящиеся к оказанию ими услуг по налоговому консультированию любым лицам из России, которые сами будут перемещаться в государство поставщика услуг, чтобы воспользоваться услугой, не могут быть определены Россией хуже, нежели статус / правила, установленные в России в отношении оказания услуг по налоговому консультированию российскими лицами точно таким же вторым способом (с учетом сказанного ниже в п. 3.4.7).

3) Коммерческое присутствие

3.4.5. «(3) Нет, за исключением указанного в колонке «Ограничения доступа на рынок» означает, что после того, как иностранные лица из членов ВТО будут допущены к оказанию услуг по налоговому консультированию на территории России только через учреждаемое ими в России юридическое лицо (но не через филиал, представительство и т.д.), то правовой статус этих лиц и правила, относящиеся к оказанию ими услуг по налоговому консультированию через такое юридическое лицо, не могут быть определены Россией хуже, нежели статус / правила, установленные в России в отношении оказания услуг по налоговому консультированию российскими юридическими лицами (с учетом сказанного ниже в п. 3.4.7).

4) Присутствие физических лиц

3.4.6. «(4) Обязательства не принимаются [Unbound], кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства» означает, что Россия не берет на себя обязательства не устанавливать какие-либо ограничения в отношении четвертого способа оказания услуг по налоговому консультированию применительно к правовому статусу иностранных лиц или порядку оказания ими услуг по налоговому консультированию, т.е. означает возможность установления Россией любых ограничений для иностранных лиц из членов ВТО в отношении их статуса или порядка оказания ими услуг по налоговому консультированию четвертым способом.

Также является очевидным, что такой подход в современном мире продиктован весьма жесткой визовой и миграционной политикой государств.

3.4.7. Сказанное выше в п. 3.3.7, является применимым *mutatis mutandis* и в данном случае.

4. ПРЕДШЕСТВУЮЩИЕ РЕДАКЦИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К УСЛУГАМ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ

4.1. В проекте обязательств, предложенных Россией к обсуждению другим членам ВТО в 1999 г., указание на услуги по налоговому консультированию отсутствовало. Это означало, что Россия на тот момент не была готова взять на себя какие-либо обязательства по допуску иностранных лиц из членов ВТО в сферу оказания таких услуг.

4.2. В проекте обязательств, предложенных Россией к обсуждению другим членам ВТО в 2001 г., указание на услуги по налоговому консультированию появилось. От приведенного выше текста предложенные к обсуждению обязательства отличались только тем, что применительно к третьему способу поставки во втором и третьем столбцах указывалось «None», т.е. это было более благоприятным для иностранных поставщиков услуг по налоговому консультированию.

Как видно, в финальном варианте Россия сохранила за собой право ввести для них ограничения применительно к этому третьему способу. Однако повторим еще раз: чтобы такое ограничение стало действующим, оно должно быть зафиксировано в действующем

законодательстве России. Пока оно не зафиксировано. Маловероятно, что оно будет введено даже в отдаленном будущем.

5. ГОРИЗОНТАЛЬНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА РОССИИ, ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ

В обязательствах России под горизонтальными обязательствами понимаются те, которые относятся вообще к любым видам услуг, включая услуги по налоговому консультированию.

Эти горизонтальные обязательства касаются следующих вопросов:

- субсидии и иные формы государственной поддержки;
- сделки с землей;
- участие в приватизации и компаниях, подлежащих приватизации;
- типы коммерческого присутствия в России;
- услуги общего пользования (например, предприятий коммунального хозяйства, общественного транспорта);
- коренные малочисленные народы и малочисленные этнические группы;
- соглашения о разделе продукции в отношении добычи, разработки и производства минерального сырья;
- присутствие в России физических лиц.

Из всего перечисленного для услуг по налоговому консультированию имеют значение только два обязательства: в отношении типов коммерческого присутствия в России (т.е. речь идет о третьем способе поставки в отношении любых видов услуг), а также в отношении присутствия в России физических лиц (т.е. речь идет о четвертом способе поставки в отношении любых видов услуг).

Понять содержание таких горизонтальных обязательств в свете объясненной выше методики чтения таблиц с обязательствами России совсем не сложно.

Секторы или под-секторы	Ограничения доступа на рынок	Ограничения национального режима	Дополнительные обязательства
- Типы коммерческого присутствия	(3) Представительствам не разрешается осуществлять любую коммерческую деятельность, включая оказание услуг. Обязательства не принимаются в отношении коммерческого присутствия через учреждение, приобретение или поддержание деятельности некоммерческой организации (если иное не предусмотрено в обязательствах настоящего Перечня, относящихся к специфическим секторам).	(3) Обязательства не принимаются в отношении коммерческого присутствия через учреждение, приобретение или поддержание деятельности некоммерческой организации (если иное не предусмотрено в обязательствах настоящего Перечня, относящихся к специфическим секторам).	

Как видно, Россия будет иметь право запретить иностранным лицам из членов ВТО осуществлять коммерческую деятельность в России через представительства или некоммерческие организации.

Что же касается присутствия в России физических лиц, то Россия, по соображениям иммиграционной и визовой политики, сохранила за собой право вводить для иностранных физических лиц любые ограничения, за исключением следующих:

А. Внутрифирменный перевод. В отношении внутрифирменного перевода срок временного въезда и пребывания физических лиц, не являющихся гражданами России и въезжающих с целью:

а) поставки услуг посредством коммерческого присутствия на территории России, установлен максимум в 3 года (с возможным продлением) при условии, что указанные физические лица:

— рассматриваются в качестве ключевого персонала;

— временно переведены в коммерческое присутствие, созданное на территории России в форме дочерней, зависимой компании или филиала юридического лица другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, которые эффективно вовлечены в предоставление соответствующих услуг на территории России;

— были наняты юридическим лицом другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, не менее чем за 1 год до такого перевода;

б) представления интересов юридического лица другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, посредством представительства на территории России, установлен максимум в 3 года (с возможным продлением) при условии, что такие физические лица:

— занимают должность руководителя представительства или работают в качестве старших менеджеров представительства юридического лица другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод;

— временно переводятся в представительство в России;

— были наняты юридическим лицом другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, не менее чем за 1 год до такого перевода.

В отношении внутрифирменного перевода в представительство общее число физических лиц (включая руководителя представительства) не должно превышать 5-ти, а в отношении банковской деятельности — не должно превышать 2-х.

В этом контексте под ключевым персоналом понимаются следующие категории физических лиц:

— лица, работающие на старших позициях в указанном коммерческом присутствии (дочерняя, зависимая компания или филиал), которые главным образом осуществляют управление таким коммерческим присутствием под общим наблюдением или руководством преимущественно совета директоров, акционеров или их эквивалента;

— лица, работающие в указанном коммерческом присутствии (дочерняя, зависимая компания или филиал) и обладающие высоким уровнем квалификации и/или незаурядными знаниями, необходимыми для оказания услуг таким коммерческим присутствием.

Главным бухгалтером или лицом, осуществляющим его функции, может быть только физическое лицо, постоянно проживающее на территории России и имеющее российский квалификационный аттестат профессионального бухгалтера.

В. Деловые посетители. Срок максимум 90 дней включительно установлен в отношении временного въезда и пребывания на территории России физических лиц, не являющихся российскими гражданами, с целью:

— представления иностранного поставщика услуг на переговорах по поставке услуг;

— учреждения коммерческого присутствия поставщика услуг другого члена ВТО;

при условии, что указанные лица не будут заняты в прямых поставках упомянутых услуг или поставлять эти услуги сами.

6. ИЗЪЯТИЯ ИЗ ПРИНЦИПА «НАИБОЛЕЕ БЛАГОПРИЯТСТВУЕМОЙ НАЦИИ», ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ ОКАЗАНИЯ УСЛУГ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ

6.1. Принцип «наиболее благоприятствуемой нации» означает в данном случае, что если Россия предоставит какой-то благоприятный правовой режим для лиц из одного члена ВТО (именно для иностранных лиц, а не для своих физических и юридических лиц), то он должен **автоматически** действовать и для иностранных лиц из любого другого члена ВТО. Как правило, такой правовой режим предоставляется заключаемым Россией международным договором.

6.2. Однако любое государство в ходе переговоров по вступлению в ВТО вправе составить список услуг, на которые этот принцип распространяться не будет. Имеется такой список и у России. В нем изъятия касаются только услуг в области связи и передачи информации, услуг в области образования, а также транспортных услуг.

При этом еще два изъятия относятся ко всем без исключения видам услуг. Понять их содержание несложно: сначала описывается благоприятная мера, которую Россия может ввести для лиц из какого-то члена ВТО, затем указывается, что это за страна-член ВТО, потом приводится срок, в течение которого такая мера будет действовать и, наконец, объясняется, чем обуславливается необходимость в такой мере. Соответственно, лица из стран, с которыми упомянутые соглашения Россией не будут заключены, не будут вправе претендовать на применение к ним таких благоприятных мер.

Сектора или подсектора	Описание меры, указывающее ее несоответствие со статьей II [ГАТС]	Страна или страны, к которым мера применяется	Предполагаемая продолжительность	Условия, создающие необходимость для изъятия из принципа «наиболее благоприятствуемой нации»
Все сектора.	Меры, касающиеся инвестиционной деятельности и доступной их защиты.	Все стороны по существующим и будущим соответствующим соглашениям, которые могут быть заключены.	Неопределенная.	Меры нацелены на формирование правовых рамок для взаимной защиты инвестиций и содействия им.
Все сектора / присутствие физических лиц.	Меры, основанные на существующих и будущих соглашениях с целью обеспечения перемещения физических лиц, поставляющих услуги.	Стороны по Соглашению о партнерстве и сотрудничестве между Российской Федерацией и Европейскими Сообществами и их государствами-участниками, подписанном 24 июня 1994 г., с будущими дополнениями; страны СНГ.	Неопределенная.	Меры нацелены на прогрессивную либерализацию [торговли услугами] между Российской Федерацией и ее региональными торговыми партнерами.

7. СРАВНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К УСЛУГАМ ПО НАЛОГОВОМУ КОНСУЛЬТИРОВАНИЮ С ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ СТРАН БРИКС. ОБЩАЯ ОЦЕНКА ТАКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ

7.1. Содержание таких обязательств является очень благоприятным для иностранных поставщиков услуг по налоговому консультированию.

7.2. Некоторое удивление у иностранных поставщиков услуг по налоговому консультированию может вызвать то, что в отношении такого вида услуг как юридические услуги, Россия, в отличие от услуг по налоговому консультированию, не ввела применительно к третьему способу поставки ограничение «*коммерческое присутствие разрешается только в форме юридического лица Российской Федерации*». Как известно, услуги в области налогообложения могут переплетаться с юридическими услугами, а инструменты разграничения в России первых от вторых практически отсутствуют.

7.3. Любопытно отметить, что из других стран БРИКС, с которыми часто сравнивают Россию, Индия и Бразилия отказались брать на себя в отношении услуг по налоговому консультированию какие-то обязательства по допуску к их оказанию иностранных лиц из членов ВТО.

ЮАР взяла на себя обязательства не устанавливать ограничения по первому, второму и третьему способу поставки, но оговорила, что услуги по налоговому консультированию не могут иметь характера юридических услуг.

Что же касается Китая, то он обязался не вводить никаких ограничений на первый способ поставки (как во втором, так и в третьем столбцах) и отказался брать обязательства по второму и четвертому способу поставки (как во втором, так и в третьем столбцах, т.е., например, китайцам может быть запрещено ехать в Сингапур за получением таких услуг).

Что же касается третьего способа поставки, то Китай в отношении доступа на свой рынок указал: *«Иностранным бухгалтерским фирмам, которые отвечают следующим условиям, может быть разрешено открывать филиалы в экономически развитых районах Китая:*

а) с профессиональным персоналом [т.е. исключая технический персонал] не менее 200 человек;

б) с годовым доходом от бизнеса не менее чем 20 миллионов долларов США».

В отношении третьего способа поставки применительно к ограничениям национального режима Китай сделал следующую оговорку: *«Квалификация иностранных профессионалов, нанятых представителями, будет проверяться и признаваться Министерством финансов Китая».*

Таким образом, странами БРИКС установлено больше ограничений в отношении оказания рассматриваемых услуг иностранными лицами из членов ВТО, чем Россией, которая решила открыть этот сектор услуг очень широко.

7.4. Учитывая то, что сфера услуг по налоговому консультированию является для лиц из некоторых развитых членов ВТО крайне интересной / прибыльной, можно сделать вывод о том, что после получения Россией статуса члена ВТО не исключен достаточно постепенный приход в Россию новых «игроков» в такую сферу (привлечение ими клиентов из России), что усилит в ней конкуренцию. Скорее всего, такие игроки придут в Россию вслед за своими иностранными клиентами, хотя не исключено, что они будут искать клиентов в России заново.

Принимая во внимание мощь известных западных структур, занимающихся услугами по налоговому консультированию, несложно предположить, что они сосредоточатся на обслуживании крупного и среднего бизнеса, тогда как российским лицам останется, скорее всего, обслуживать мелкий / средний бизнес (учитывая особенности России, исключения, конечно же, возможны).

7.5. Также является очевидным отсутствие у России «запаса прочности» применительно к дальнейшим переговорам в рамках ВТО в отношении российской сферы услуг по налоговому консультированию (как известно, каждый член ВТО обязан вести такие переговоры с целью все большего допуска иностранных лиц на свои рынки (см. выше п. 1.9)).

7.6. Из содержания рассмотренных выше обязательств России в их сравнении с действующим сегодня в России регулированием в отношении оказания иностранными лицами услуг по налоговому консультированию не вытекает необходимость внесения каких-либо серьезных изменений в такое регулирование. Ввиду этого после вступления России в ВТО каких-либо серьезных изменений в таком регулировании ожидать не приходится: оно и так очень либеральное.

Однако в будущем российские власти будут иметь право запретить иностранным лицам из других членов ВТО создание филиалов и представительств (или использование таких форм коммерческого присутствия как заключение соответствующего договора с торговым агентом, посредником или представителем в России) для оказания услуг по налоговому консультированию.

7.7. Важно отметить и то, что право ВТО не препятствует России вводить в будущем какие-либо квалификационные требования к иностранным лицам, оказывающим рассматриваемые услуги (образование, стаж работы их или их сотрудников и т.д.). Однако введение таких требований должно иметь место только одновременно как для иностранных лиц из членов ВТО, так и российских лиц.

Настоящий обзор подготовлен А.И. Мурановым,
Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры»

Спасибо за внимание к этому обзору!

**По любым обозначенным в нем вопросам обращайтесь в коллегия
адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры» (www.rospravo.ru)**

Москва, 105005 Денисовский переулок, д. 23, стр. 6

Тел. +7 495 783 7450 // press@rospravo.ru

Обзоры с полным юридическим анализом обязательств России как будущего члена ВТО по остальным секторам услуг Вы можете найти на www.russia-wto.ru.