

Гузнова Е.А.

Определение постоянного
представительства основного вида:
сравнение позиций России и ОЭСР
с учетом положений плана BEPS

Понятие ПП

РФ	ОЭСР
Определение	
п. 2 ст. 306 Налогового кодекса РФ <i>«обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации»</i>	OECD Model Convention (2014). Art. 5., Paragraph 1 <i>«постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия»</i>
Признаки	
Письма Минфина (от 18 июня 2014 г. N 03-08-05/29161; от 1 октября 2008 г. N 03-08-05 и др.) Ранее – Методические рекомендации	Art. 5 Commentary, para. 2
<ul style="list-style-type: none">• наличие места деятельности;• постоянство места деятельности;• ведение предпринимательской деятельности через такое место деятельности.	

Понятие ПП (РФ)

- **Обособленным подразделением** организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (п. 2 ст. 11 НК РФ). Обособленное подразделение может быть признано таковым вне зависимости от:
 - формального закрепления его статуса во внутренних документах организации,
 - полномочий, которыми оно наделено.
- **Открытый** перечень обособленных подразделений, которые могут образовывать постоянное представительство: филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство (п. 2 ст. 306 НК РФ)

Понятие ПП (ОЭСР)

- **Постоянное представительство** – это постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия
- **Открытый** перечень обособленных подразделений, которые могут образовывать постоянное представительство: место управления, отделение, контора, фабрика, мастерская, нефтяная или газовая скважина, шахта, карьер, иное место добычи природных ресурсов (п.2 ст.5 МК ОЭСР)
 - + при соблюдении временного периода в 12 месяцев – строительная площадка

Критерий наличия места деятельности

Наличие места деятельности (РФ)

- НК РФ не содержит определения места деятельности для целей главы 25.
- **Письма Минфина:** *«любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, независимо от того, исключительно они используются для этой цели или нет. Место деятельности может также существовать и без отдельного помещения. Также местом деятельности может считаться и другое, формально независимое, предприятие, через которое иностранная компания осуществляет предпринимательскую деятельность на основе регулярно заключаемых договоров» (от 08.10.2008 г. № 03-08-05/1)*
- Минфин основывает толкование на комментариях к МК ОЭСР !

Наличие места деятельности (РФ)

- **Подход к признанию постоянного представительства, исходя из фактических обстоятельств в каждом конкретном деле**
 - Является ли рассматриваемое обособленное подразделение независимым юридическим лицом или же только зарегистрировано в качестве такового?
 - Постановление Президиума ВАС РФ от 24.04.2012 №16404/11 по делу №А40-21127/11-98-184 по иску ООО «Олимпия» к акционерному обществу «Парекс банк» и акционерному обществу «Цитаделе банк».
- Подход соответствует международной практике (в частности, практике Суда ЕС)

Наличие места деятельности (ОЭСР)

- Место деятельности должно быть «фиксированным» (fixed) , (наличие связи между таким местом деятельности и географической точкой в государстве деятельности)
- Местом деятельности может быть здание, помещение, оборудование (например, сервер)
- НЕ обязательно законное владение местом деятельности
- Место деятельности может принадлежать другой организации

Наличие места деятельности (ОЭСР)

Сложный случай: компания ведет деятельность в нескольких точках/ меняет место деятельности

- **Постоянное представительство образуется**, если все точки, в которых организация ведет деятельность, можно рассматривать в качестве единого места деятельности с коммерческой и географической точек зрения

Критерий постоянства места деятельности

Постоянство места деятельности (РФ)

- Понятие «регулярности деятельности» законодательно не установлено.
 - Ранее – **Методические рекомендации:** *«регулярной является деятельность обособленных подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах».* **Обязано встать на учет – если деятельность осуществляется более 30 календарных дней в году.**
 - **Приказ Минфина РФ от 30.09.2010 г. № 117н** - аналогичное требование
- **Факт постановки на учет уже является доказательством** выполнения иностранной организацией критерия регулярности осуществления деятельности.
 - Дело ООО "Гид Лаурэт Нуэль Восток» (2010)
- Если организация **не встала на учет:**
 - Деятельность по проведению хозяйственных операций не должна носить единичный характер

Постоянство места деятельности (ОЭСР)

- **Понятие «регулярности деятельности»**

определенная продолжительность привязанности места деятельности к определенной географической точке

- Обычная практика – срок деятельности более 6 месяцев (см. дело Swiss Consultant, VwGF 21 May 1997, 96/14/0084)

- Кратковременная деятельность (менее 6 мес.) может образовывать постоянное представительство:

- Внешние обстоятельства
- Ведение деятельности только в одном иностранном государстве
- Сезонные работы

**Критерий ведения
предпринимательской деятельности
через постоянное место деятельности**

Ведение предпринимательской деятельности (РФ)

- Стоит учитывать характер деятельности – деятельность подготовительного или вспомогательного характера исключает образование ПП.
 - Перечень видов деятельности, исключающих образование ПП - п.4 ст. 306 НК РФ
 - **НО!** Если такая деятельность осуществляется в интересах третьих лиц – признается ПП (п. 3 ст. 307 НК РФ)
- Существует вероятность искусственного придания деятельности формы подготовительной или вспомогательной в целях уклонения от уплаты налога
 - Необоснованная налоговая выгода

Ведение предпринимательской деятельности (ОЭСР)

- Критерий определяет функциональное отношение деятельности налогоплательщика к месту деятельности
- Деятельность должна быть:
 - Коммерческой (предпринимательской)
 - Основной

Ведение предпринимательской деятельности (ОЭСР)

- Деятельность подготовительного и вспомогательного характера **НЕ ведет к образованию постоянного представительства**
 - Открытый перечень такой деятельности содержится в п.4 ст.5 МК ОЭСР и Комментариям к нему
- **Исключения:**
 - Деятельность является основной/ составляет существенную часть деятельности предприятия
 - Деятельность в пользу третьих лиц

BEPS Action 7

BEPS Action 7

- **Антифрагментационное правило (anti-fragmentation rule)** – борьба с искусственным избежанием статуса постоянного представительства за счет дробления деятельности
- **Дробление договоров (splitting-up of contracts)** – борьба с искусственным избежанием статуса постоянного представительства - строительной площадки за счет дробления долгосрочного договора на несколько краткосрочных

Спасибо за внимание!