

# Постоянное место деятельности: критерии возникновения и последствия

Какие последствия влечет за собой возникновение у эстонской компании постоянного места деятельности за рубежом.



*Леонид Агеев,  
партнер Larssen™ CS  
Member Crowe Horwath  
International*

Часто предприниматели, начинающие деятельность в другой стране, изначально планируют для этой цели зарегистрировать в этой стране предприятие или филиал.

Зарегистрировать компанию в любой юрисдикции – не проблема, однако вопрос заключается в том, действительно ли это необходимо в конкретной ситуации?

Существование компании в другой юрисдикции чревато дополнительными расходами (администрирование, ведение учета), не говоря уже о подоходном налоге, который, в отличие от Эстонии, компании предстоит уплачивать вне зависимости от того, выводится из предприятия прибыль или нет.

Регистрировать свое присутствие в другой стране нецелесообразно до тех пор, пока для этого не возникнут предпосылки, обуслов-

ленные местным законодательством или (и) соответствующим договором об избежании двойного налогообложения, то есть пока не возникнет «постоянное место деятельности» (в международных соглашениях обычно используют английский термин Permanent Establishment).

Нередка и обратная ситуация – предприятие ведет активную деятельность в другой стране, не подозревая, что в этой стране у него возникло «постоянное место деятельности» (далее – ПМД), в связи с чем предприятию придется представлять в этой стране отчетность и платить налоги (в том числе с заработной платы работников, имеющих отношение к ПМД).

Цель статьи – помочь читателю разобраться в том, в каких случаях возникает ПМД у эстонской компании, ведущей деятельность за рубежом. Рассмотрев, какие последствия это за собой влечет, мы сможем избежать возникновения потенциальных налоговых рисков и излишних затрат.

## Законодательная основа

Критерии возникновения ПМД определяются местным законодательством и международными соглашениями, а обязательства, связанные с его возникновением – местным законодательством. При этом международные соглашения преобладают над национальным законодательством.

Таким образом, в случае, если между Эстонией и страной, где предприятие планирует начать деятельность, имеется действующий договор об избежании двойного налогообложения (далее – Договор), при определении ПМД следует исходить из этого Договора, а при определении обязательств – из местного законодательства.

Определение ПМД приводится в статье 5 (любого из Договоров). С полным текстом любого из Договоров можно ознакомиться на сайте Налогово-Таможенного департамента по адресу <http://www.emta.ee/index.php?id=1518>

Руководствуясь тем или иным Договором, нужно иметь в виду, что тексты Договоров определяют понятия в достаточно сжатой форме, и вы не всегда сможете найти в них определений «на все случаи жизни».

В качестве источника дополнительной информации можно использовать комментарии к Модельной налоговой конвенции ОБСЕ о налогах на доход и капитал (далее – Комментарии). Последняя их редакция была опубликована в 2008 году – <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>

Основные положения статьи 5 Договора (с учетом комментариев)

● **§ 1:** ... *Постоянное место деятельности – это фиксированное место, посредством которого полностью или частично осуществляется деятельность предприятия...*

● **§ 2:** ... *Понятие ПМД в особенности включает место управления, филиал, офис, завод, мастерскую, место добычи полезных ископаемых...*

В понимании Договора и Комментариев, это «место» должно быть фиксированным и находиться в свободном доступе для представителей предприятия.

Таким образом, любое помещение (пусть и «чужое»), в которое работники (или представители) предприятия с целью исполнения своих функций имеют свободный доступ, является местом деятельности. Однако если представи-

тель предприятия осуществит несколько сделок, находясь, к примеру, в транзитной зоне аэропорта, то эта зона не может считаться местом деятельности на том основании, что свободный доступ туда невозможен.

Как следует из части 1 статьи 5 Договора, наличие места деятельности еще не означает, что ПМД возникает. Посредством этого места деятельности должна еще осуществляться деятельность предприятия на территории страны, где это место деятельности расположено.

**Таким образом, ПМД возникает только в том случае, если имеется и место деятельности в течение определенного периода времени (в соответствии с Комментариями – 6 месяцев), и сама по себе деятельность.**

● **§ 3:** ... *Строительная площадка или строительный или установочный проект создает ПМД, только если он длится более чем 12\* месяцев...*

(\*) Период в 12 месяцев рекомендуется Модельной налоговой конвенцией. В каждом из договоров предусмотрены различные сроки, однако в любом случае они составляют не менее шести месяцев. При этом отчет периода начинается с момента начала проектировочных или подготовительных работ.

● В соответствии с положениями **§ 4** вне зависимости от условий, приведенных в предыдущих параграфах, ПМД не возникает, если место деятельности имеется, но используется исключительно для целей складирования товара (доставки потребителю, покупки или демонстрации), в целях подготовительного или вспомогательного характера или сбора информации для предприятия.

● **§ 5.** ... *Вне зависимости от условий, приведенных в предыдущих параграфах, если лицо, не являющееся агентом в независимом статусе, действует от имени предприятия, наделено полномочиями и регулярно их осуществляет с целью заключения контрактов от* →

имени предприятия, то считается, что предприятие имеет ПМД в связи с деятельностью, которую это лицо осуществило для предприятия, за исключением случаев, указанных в § 4...

- **§ 6...** *Предприятие не будет считаться имеющим ПМД в другом договариваемом государстве, если оно осуществляет деятельность через брокера, комиссионного агента или другого агента в независимом статусе в случае, если такая деятельность является для этих лиц повседневной...*

Как следует из статей 5 и 6 Договора, ПМД может возникать даже в том случае, если место деятельности отсутствует, но имеют место сделки, совершенные от имени предприятия.

Определяющим моментом при этом является статус лица, совершавшего сделки.

В случае, если это лицо является «зависимым» от предприятия (например, работник) или оно наделено полномочиями определять условия сделки и принимать решения, носящие для предприятия обязывающий характер (член руководящего органа, доверенное лицо с широкими полномочиями), то в случае неоднократного заключения сделок ПМД возникает.

В случае, если сделки заключает лицо, которое независимо по отношению к предприятию и характер деятельности которого не сводится исключительно к обслуживанию этого предприятия, он будет считаться агентом в независимом статусе, и, как следствие, ПМД не возникнет.

- **§ 7** ... *Тот факт, что компания одного государства контролируется компанией другого государства, сам по себе не означает, что компания другого государства имеет ПМД в первом государстве...*

### Значение Комментариев

Как уже говорилось выше, Комментарии (с примерами) дают разъяснения в отношении применения статей Договора. В случае возник-

новения спорных ситуаций они, безусловно, не являются обязывающими для участников Договора, но, как показывает судебная практика, в большинстве случаев при вынесении решений суды опираются именно на них.

Кроме того, в некоторых случаях Комментарии являются основным источником информации. В случае электронной коммерции, например, в Договоре не предусмотрено критериев определения ПМД. В Комментариях же на этот счет даны разъяснения, суть которых сводится к следующему:

ПМД возникает в той стране, где расположен сервер (находящийся в распоряжении предприятия), на котором установлена рабочая программа.

Еще один пример – строительство дороги или работы в рамках одного контракта, но по разным адресам. Комментариями определено, что в случае, когда место деятельности четко определить нельзя, но работы при этом осуществляются в рамках единого проекта, ПМД возникает.

То, каким образом рассчитывается срок «пребывания» предприятия в другом государстве, также является важной частью Комментариев.

**Таким образом, перед началом деятельности в другом государстве необходимо проанализировать, возникает ли в рамках этой деятельности ПМД, и если возникает, то с какого момента? Каковы последствия (регистрация, учет, удержание и уплата налогов) возникновения ПМД?**

### Последствия возникновения ПМД

Давать в рамках одной статьи обзор всех интересующих читателя юрисдикций нецелесообразно, поэтому рассмотрим в качестве примера Эстонию. Сеем предположить, что основные требования к ПМД в других юрисдикциях схожи с эстонскими.

Итак, чем «чревато» для иностранного предприятия возникновение ПМД в Эстонии:

- До начала деятельности ПМД, которое не зарегистрировано в ЭР как филиал, обязано зарегистрироваться в Налогово-Таможенном департаменте (часть 1 статьи 18 Закона о налогообложении, Maksukorralduse seadus, далее – MKS).

- Доход нерезидента, который он получил посредством ПМД, рассматривается как доход, который это ПМД могло бы получить в качестве независимого налогоплательщика, который действует на основании таких же или аналогичных условий, занимаясь такой же или аналогичной деятельностью и являясь полностью независимым по отношению к нерезиденту, чьим ПМД оно является.

- Налогообложение ПМД регулируется статьей 53 Закона о подоходном налоге (Tulumaksuseadus, далее – TUMS). Юридическое лицо-нерезидент, имеющее в Эстонии ПМД, уплачивает подоходный налог в соответствии со статьями 48–52 TUMS, с учетом особенностей, приведенных в статье 53, а именно:

- со специальных льгот;
- с подарков, пожертвований и расходов на прием;
- с дивидендов и распределения прибыли в другом виде;
- с расходов, не связанных с предпринимательской деятельностью;
- с прочих, не связанных с предпринимательством выплат.

- Подоходным налогом облагаются:
  - стоимость выводимого из ПМД имущества в части, которая превышает стоимость ввезенного для ПМД имущества, если за это имущество не было получено другого имущества или не было получено услуги;
  - выплаты, сделанные через ПМД или за счет ПМД в адрес головной конторы либо ее структурных подразделений, без получения взамен этих выплат товара или услуг;

- выплаты, сделанные через ПМД или за счет ПМД третьим лицам, без получения взамен этих выплат товара или услуг.

- В соответствии с частью 2 статьи 55 TUMS возникает обязанность по предоставлению отчетности: «нерезидент, который имеет в Эстонии ПМД, обязан в течение шести месяцев с момента окончания хозяйственного года предоставить подписанный экземпляр отчета за хозяйственный год».

- В случае, если посредством ПМД выплачивается зарплата, необходимо подавать TSD, удерживать и уплачивать налоги (часть 2 статьи 55 TUMS).

### Зачет уплаченных посредством ПМД налогов

Механизм зачета налогов, уплаченных физическими лицами посредством ПМД, мы рассматривали в одной из наших предыдущих публикаций («Бухгалтерские Новости» № 1 (120) 2010), поэтому сейчас не будем останавливаться на этом вопросе.

Зачет подоходного налога, уплаченного в другом государстве, определяется положениями статьи 50 TUMS: «В случае, если эстонское предприятие получит доход от деятельности ПМД из договорного государства или Швейцарской Конфедерации, и при этом выплаченная прибыль была обложена подоходным налогом в другом государстве, при выплате дивидендов собственникам эстонской компании налогообложения в части этой прибыли не происходит».

В качестве иллюстрации к вышесказанному приведем некоторые примеры.

#### Пример 1

Компания «А» (резидент государства А), заключила рамочное соглашение на один год →

с компанией «В» (резидент государства В) на оказание услуг по ремонту судов. Работы носят краткосрочный характер и производятся на разных судах, то есть определенного конкретного места деятельности не возникает.

Возникает ли в таком случае ПМД?

В соответствии с Комментариями: «... если деятельность является частью единого проекта (в нашем случае это рамочное соглашение), то вне зависимости от того, что место не может быть зафиксировано, ПМД возникает...»

## Пример 2

Эстонская компания оказывает своим клиентам услуги электронного доступа (e-access) на рынок FOREX с помощью операционной программы, установленной на сервере, физически расположенном в Эстонии. Договоры с клиентами заключаются на стандартных условиях электронным путем.

В информационных и консультативных целях, а также в целях идентификации клиентов у компании имеются офисы в различных странах, в которых работают сотрудники компании.

Плата за консультирование и предоставление информации не взимается.

Между компанией и сотрудниками заключены трудовые соглашения.

Возникает ли на основании указанных выше признаков у компании постоянное место деятельности в странах, где имеются офисы?

Место деятельности явно имеется, представители компании являются зависимыми, однако поскольку их функции носят подготовительный и вспомогательный характер, то можно сделать вывод, что **ПМД не возникает**.

Однако нужно иметь в виду, что если сотрудники офисов будут оказывать «after sale» услуги, или в иностранных офисах компании создаются индивидуальные планы или пакеты услуг для клиентов компании, либо же оказываются прочие услуги для третьих лиц, то **ПМД возникает**.

## Пример 3

Эстонская компания выполняет строительные работы в Германии. Срок – 8 месяцев.

Работники могут быть как резидентами Эстонии (часть – на весь период, часть – до 183 дней), так и Германии.

Каким образом происходит налогообложение эстонской компании (подходный налог, налог с оборота) и какие налоги следует уплачивать с вознаграждения за труд работников?

Какие обязательства возникают по регистрации и подаче отчетности?

Разберем ситуацию по налогам:

- **Подходный налог.**

В соответствии с заключенным между Эстонией и Германией договором об избежании двойного налогообложения, ПМД в случае строительства возникает, если проект длится более девяти месяцев. Таким образом, подходный налог в Германии не уплачивается.

- **Налоги на доход работников** (удержание и уплата).

С момента поступления резидентов Германии на работу требуется регистрация в качестве работодателя, удержание и уплата подходного и социального налогов.

В случае, если работники будут только из Эстонии (командировка), регистрация в качестве работодателя потребует «на 184-й» день пребывания эстонских работников в Германии, за чем следует удержание и уплата подходного налога.

- **Налог с оборота** (получение VAT номера, декларирование и уплата): требуется с момента начала работы.

В заключение рекомендация – если ситуация неочевидна и из текста Договора и Комментариев нельзя сделать однозначный вывод о том, возникает ли ПМД или нет, лучшим выходом будет обратиться за предварительным налоговым решением. ●