

**ПОСТОЯННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА  
ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ:  
ВИДЫ И ОСНОВАНИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ**

**Н. А. Соловьева**

*Воронежский государственный университет*

Поступила в редакцию 25 мая 2015 г.

**Аннотация:** рассмотрены виды постоянных представительств иностранных организаций, предусмотренные Модельной конвенцией ОЭСР по налогам на доход и капитал и Модельной конвенции ООН об устранении двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами, а также двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения. Проанализированы базовые основания, как приводящие, так и не приводящие к возникновению постоянных представительств.

**Ключевые слова:** постоянное представительство, подготовительная деятельность, вспомогательная деятельность, строительное постоянное представительство, агентское постоянное представительство, сервисное постоянное представительство, страховое постоянное представительство.

**Abstract:** *the article reviews the types of permanent establishments of foreign companies provided by OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries as well as by bilateral double taxation treaties. The article also analyzes basic conditions that cause and do not cause constitution of permanent establishments.*

**Key words:** *permanent establishment, preparatory activity, auxiliary activity, project permanent establishment, agency permanent establishment, service permanent establishment, insurance permanent establishment.*

Постоянное представительство (англ. – *permanent establishment*) является одной из наиболее важных категорий международного налогового права, выработанной в целях определения правил налогообложения тех доходов иностранных организаций, которые извлекаются ими в результате деятельности в третьих странах. Именно с помощью понятия «постоянное представительство» определяется «степень присутствия» иностранной организации в налоговой юрисдикции третьей страны, с которым законодательства большинства стран связывают обязанность этой организации уплачивать установленные налоги<sup>1</sup>.

Понятие постоянного представительства, критерии, приводящие и не приводящие к его возникновению, закрепляются в национальных законодательствах, а также в соглашениях (конвенциях) об избежании двойного налогообложения.

---

<sup>1</sup> См.: Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение : механизм устранения в Российской Федерации. М., 2014. С. 45–46.

В результате анализа модельных конвенций и двусторонних соглашений по вопросам избежания двойного налогообложения, можно выделить семь видов постоянных представительств<sup>2</sup>:

1. Основное постоянное представительство, требующее наличия постоянного места деятельности в качестве основополагающего критерия.

2. Строительное постоянное представительство, требующее наличия строительного или монтажного проекта, длящегося не менее определенного периода.

3. Агентское постоянное представительство, требующее осуществления деятельности через представителей с определенным статусом и полномочиями.

4. Сервисное постоянное представительство, т.е. связанное с оказанием услуг, не требующее постоянного места ведения деятельности, но все же предполагает определенное присутствие.

5. Страхование постоянное представительство, определяющим признаком которого является место получения премии и (или) место нахождения страхуемого риска.

6. Постоянное представительство, располагающее достаточным оборудованием, определяющим признаком которого является место нахождения соответствующего оборудования.

7. Постоянное представительство, связанное с разведкой и добычей природных ресурсов в открытом море.

Наиболее распространенным видом постоянного представительства является первый из указанных видов – **основное постоянное представительство**. Данный вид постоянного представительства и его понятие, прежде всего, закреплены в п. 1 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал (далее – Модельная конвенция ОЭСР) и п. 1 ст. 5 Модельной конвенции ООН об устранении двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами (далее – Модельная конвенция ООН) как постоянное место предпринимательской деятельности, через которое полностью или частично осуществляется деятельность организации.

Пункты 2 указанных статей конкретизируют, что понятие постоянного представительства, в частности, включает место управления, филиал, офис, фабрику, мастерскую, шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое иное место добычи природных ресурсов.

Изложенное определение постоянного представительства, воспроизводимое соглашениями об избежании двойного налогообложения, позволяет выделить три следующих признака данной категории:

1) наличие места предпринимательской деятельности, т.е. определенное физическое присутствие – здание, помещение, сооружение или оборудование, используемое для ведения предпринимательской деятельности. Право на использование места предпринимательской деятельности

<sup>2</sup> См.: *Schaffner J.* How Fixed is a Permanent Establishment? // *Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2013. С. 10.*

может возникать в силу различных оснований, например собственности или аренды;

2) постоянство места предпринимательской деятельности, подразумевающее, что деятельность организации может образовывать постоянное представительство только в случае, если она характеризуется определенной степенью постоянства, т.е. не имеет исключительно временной природы.

Принимая во внимание данный признак, следует отметить, что практика государств – членов ОЭСР свидетельствует о том, что постоянное представительство в большинстве случаев не считается возникшим, если оно ведет деятельность менее шести месяцев. Во многих случаях рассматриваются более длительные сроки деятельности организаций, которые приводят к образованию постоянных представительств. В то же время практика допускает в некоторых случаях образование постоянных представительств и в результате деятельности организаций в течение более короткого времени.

Временная приостановка деятельности не ведет к прекращению существования постоянного представительства. В случае осуществления предпринимательской деятельности в рамках коротких периодов, однако регулярно в течение длительного времени, такую деятельность нельзя рассматривать как имеющую исключительно временную природу<sup>3</sup>;

3) ведение деятельности организации через постоянное место предпринимательской деятельности, т.е. для возникновения постоянного представительства, недостаточно располагать постоянным местом предпринимательской деятельности, необходимо, чтобы какие-либо зависимые от организации лица (персонал) осуществляли частично либо полностью деятельность организации в государстве нахождения места предпринимательской деятельности.

Двусторонние соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения содержат аналогичные понятия постоянного представительства. Его же, по существу, придерживается и Налоговый кодекс РФ в п. 2 ст. 306, понимая под постоянным представительством иностранной организации филиал, представительство, отделение, бюро, контору, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее – отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с:

- использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории Российской Фе-

---

<sup>3</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version – 2010. Paris, 2010. С. 95–96.

дерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;

– осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера.

Например, представительство немецкой компании в Российской Федерации осуществляет продажу производимого ей за пределами России производственного оборудования, а также его гарантийное и послегарантийное обслуживание. Поставка оборудования осуществляется из арендованных представительством на территории Российской Федерации складских помещений. Помимо указанного, представительство независимо от головной организации заключает договоры на обучение персонала и проведение ремонтных работ как поставленного, так и иного производственного оборудования. В указанном случае деятельность немецкой компании образует постоянное представительство на территории Российской Федерации.

В п. 4 ст. 5 обеих Модельных конвенций безотносительно вида постоянного представительства определено, что понятие «постоянное представительство» не включает:

а) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров или изделий, принадлежащих организации;

б) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации или поставки;

в) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих организации, исключительно для целей переработки другой организацией;

г) содержание постоянного места предпринимательской деятельности исключительно в целях закупки товаров или изделий или сбора информации для организации;

д) содержание постоянного места предпринимательской деятельности исключительно в целях осуществления для организации любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера;

е) содержание постоянного места предпринимательской деятельности исключительно для любого сочетания видов деятельности, перечисленных выше, при условии, что общая деятельность постоянного места предпринимательской деятельности, вытекающая из такого сочетания, носит подготовительный или вспомогательный характер.

Комментарии к ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР обращают внимание на то, что часто сложно определить, относится ли деятельность иностранной организации на территории другого государства к подготовительной или вспомогательной. В каждом случае необходим анализ характеристик такой деятельности иностранной организации с учетом ее значимости для деятельности организации в целом. В любом случае,

если основная цель постоянного места деятельности идентична основной цели деятельности иностранной организации, то она не считается ведущей подготовительную или вспомогательную деятельность.

Налоговый кодекс РФ в п. 4 ст. 306 содержит схожие изложенным положения в отношении деятельности подготовительного и вспомогательного характера, не определяя ни ее, ни ее признаки, а лишь приводя неисчерпывающий перечень примеров такой деятельности. В то же время определения рассматриваемых видов деятельности иностранных организаций можно встретить и в судебной практике. Так, ФАС Московского округа указал, что подготовительной является деятельность, которая направлена на создание условий для ведения основной деятельности, т.е. предшествует началу основной деятельности. Вспомогательной, в свою очередь, признается деятельность, которая обеспечивает процесс ведения основной предпринимательской деятельности. Она может осуществляться одновременно с основной, но при этом к основной деятельности не относится<sup>4</sup>.

Статус **строительного постоянного представительства** определен в п. 3 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР, закрепившем, что строительная площадка, сборочный или монтажный объект образуют постоянное представительство, если только указанные объекты существуют более 12 месяцев.

Пункт 3 (а) ст. 5 Модельной конвенции ООН содержит более широкое понятие строительного постоянного представительства, предусматривающее менее длительные сроки его возникновения: строительная площадка, сборочный или монтажный объект или надзорная деятельность в связи с указанными объектами, если такие объекты или деятельность существуют более 6 месяцев.

Обращаясь к соглашениям Российской Федерации об избежании двойного налогообложения следует отметить, что в значительной части таких соглашений срок, превышение которого строительная, сборочная или монтажная деятельность иностранной организации образует постоянное представительство, составляет 12 месяцев. В некоторых соглашениях предельный срок составляет:

- восемнадцать месяцев (например, договор с США, соглашение с Турецкой Республикой, Китайской Народной Республикой);
- девять месяцев (например, соглашение с Федеративной Республикой Бразилия, Греческой Республикой, Литовской Республикой);
- шесть месяцев (например, соглашение с Мексиканскими Соединенными Штатами, Республикой Чили, Республикой Сингапур, Королевством Таиланд, Арабской Республикой Египет);
- три месяца (например, соглашение с Республикой Индонезия).

В соответствующем соглашении между Российской Федерацией и Республикой Беларусь рассматриваемый срок вообще не установлен.

---

<sup>4</sup> Постановление ФАС Московского округа от 2 августа 2012 г. по делу № А40-58575/11-129-248. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР обращают внимание на то, что закрепление конкретного периода предоставило возможности для злоупотреблений, в частности для заключения нескольких контрактов на периоды, менее закрепленные с различными компаниями (однако принадлежащими одной группе либо иным способом зависимыми). В подобных случаях необходимо рассматривать коммерческую и географическую составляющую контрактов<sup>5</sup>.

Содержание **агентского постоянного представительства** изложено в п. 5 ст. 5 указанной Модельной конвенции ОЭСР и сводится к следующему: несмотря на положения, закрепляющие понятие и содержание постоянного представительства (п. 1–2 ст. 5), если лицо – кроме агента с независимым статусом – действует от имени организации, наделено и обычно осуществляет в договариваемом государстве полномочия на заключение контрактов от имени организации, то организация будет считаться имеющей постоянное представительство в этом государстве в отношении любой деятельности, которую такое лицо осуществляет для организации, при условии, что деятельность такого лица не ограничена теми видами деятельности, которые не влекут образование постоянного представительства (п. 4 ст. 5).

Модельная конвенция ООН в п. 5(b) в дополнение к вышеизложенному содержит дополнительное условие для возникновения агентского постоянного представительства: если лицо – кроме агента с независимым статусом – не имеет вышеперечисленных полномочий, но обычно содержит в договариваемом государстве запас вещей или товаров, из которых оно регулярно поставляет вещи или товары от имени организации.

Обе конвенции в ст. 5 закрепляют положение, согласно которому организация не считается имеющей постоянное представительство в договариваемом государстве только в силу того, что она осуществляет предпринимательскую деятельность в этом государстве через брокера, комиссионера или любого иного агента, имеющего независимый статус, при условии, что такие лица действуют в рамках своей обычной предпринимательской деятельности. Иными словами, если независимый агент осуществляет в пользу иностранной организации деятельность, не свойственную для своей сферы бизнеса, такая деятельность может при соблюдении прочих признаков постоянного представительства вести к его возникновению.

Таким образом, только деятельность зависимого агента, отвечающая обозначенным выше критериям, приводит к возникновению постоянного представительства. Зависимый агент может быть как юридическим, так и физическим лицом, при этом не обязательно резидентом того государства, в котором осуществляется деятельность. Форма авторизации действий агента роли не играет, полномочия могут быть представлены

---

<sup>5</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version – 2010. Paris, 2010. С. 100.

агенту в рамках трудовых отношений или по гражданско-правовому договору. Это принципиально отличает признаки агентского вида постоянного представительства от основного, когда полномочия персонала не имеют определяющего значения<sup>6</sup>.

Основным критерием зависимости агента является осуществление полномочий от имени иностранной организации, т.е. деятельность зависимого агента порождает правовые последствия именно для данной организации. Если зависимый агент имеет право на согласование необходимых существенных условий контрактов, не имеет значения, кто подписывает такие контракты – зависимый агент либо иное лицо.

Еще один критерий, соблюдение которого необходимо для возникновения постоянного представительства иностранной организации – регулярность деятельности зависимого агента. Наличие полномочий на осуществление деятельности от имени иностранной организации автоматически не приводит к возникновению постоянного представительства. Оно возникает только лишь в случае, если зависимый агент использует такие полномочия с определенной степенью постоянства.

Исходя из статуса зависимого агента и содержания его деятельности, приводящей к возникновению постоянного представительства, можно сделать вывод о том, что при осуществлении такой деятельности принятие зависимым агентом какого-либо предпринимательского риска не предполагается. В этом заключается принципиальное отличие деятельности зависимого агента иностранной организации от деятельности независимого агента, несущего предпринимательский риск.

Обращаясь к российскому налоговому законодательству, п. 9 ст. 306 Налогового кодекса РФ содержит схожие условия возникновения постоянного представительства в результате деятельности зависимого агента.

Например, российская организация представляет в Северно-Западном федеральном округе интересы финской компании по производству мебели. Российской организации предоставлено право на заключение контрактов на поставку мебели от имени финской компании. Цена контрактов и предоставляемые скидки определяются российской организацией самостоятельно, однако в пределах, установленных финской компанией.

В течение года российская организация провела более 50 переговоров, в результате которых было заключено 18 контрактов на поставку мебели.

В приведенном примере российская организация отвечает критериям зависимого агента, соответственно ее деятельность приводит к возникновению постоянного представительства финской компании на территории Российской Федерации.

Содержанием **сервисного постоянного представительства**, предусмотренного п. 3(b) Модельной конвенции ООН, является оказание

---

<sup>6</sup> См.: Полежарова Л. В., Артемьев А. А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России : учеб. пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2013. С. 123.

организацией услуг, в том числе консультационных, через работников или иной персонал, привлеченный в организацию для этих целей, только если подобная деятельность (в рамках одного и того же или связанного с ним проекта) длится в договариваемом государстве более 183 дней в течение любого 12-месячного периода, начинающегося или оканчивающегося в соответствующем налоговом периоде.

Подобное положение закреплено в ряде соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, например в соглашениях с Чешской Республикой, Аргентинской Республикой, Арабской Республикой Египет и некоторых других. Ряд соглашений устанавливает более короткий либо более длительный срок для возникновения постоянного представительства при осуществлении подобной деятельности. Например, 3-месячный срок установлен в соглашениях с Королевством Таиланд, Республикой Сингапур, Алжирской Народной Демократической Республикой и некоторых других соглашениях; 18-месячный срок предусмотрен в соглашении с Китайской Народной Республикой.

В тексте ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР не содержится понятия или условия возникновения сервисного постоянного представительства, однако касающиеся его положения были включены в Комментарии к Конвенции в 2008 г. (п. 42.11–42.48 – налогообложение услуг). В частности, Комментарии предлагают в качестве основного критерия возникновения сервисного постоянного представительства схожего с изложенным выше и отраженного в Конвенции ООН, хотя и с некоторыми дополнениями, однако не изменяющими его сути (п. 42.23).

Основания возникновения **страхового постоянного представительства** закреплены в п. 6 ст. 5 Модельной конвенции ООН: страховая организация одного договариваемого государства, за исключением случаев перестрахования, предполагается имеющей постоянное представительство в другом договариваемом государстве, если оно получает премии на территории другого государства или там же страхует риски через лиц, не являющихся агентами с независимым статусом.

Подобное положение содержится, например, в п. 5 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы».

Содержание и основания возникновения **постоянного представительства, располагающего достаточным оборудованием**, не содержится в тексте конвенций ОЭСР и ООН, но встречается в ряде двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения.

Положения, предусматривающие образование постоянного представительства в случае, если организация одного договариваемого государства использует оборудование, достаточное для осуществления своей деятельности в другом договариваемом государстве, можно встретить в двусторонних соглашениях между США и Канадой, Индией и Австралией, Люксембургом и Мальтой, США и Барбадосом. В последнем, в

частности, имеется положение о том, что постоянное представительство возникает в случае содержания в договариваемом государстве оборудования или механизмов, однако если такое оборудование или механизмы содержатся в этом государстве непрерывно более 120 дней; при этом постоянное представительство не считается возникшим в любом налоговом периоде, в котором такое оборудование содержалось менее 30 дней<sup>7</sup>.

Возникновение **постоянных представительств, связанных с разведкой и добычей природных ресурсов в открытом море**, могут в некоторых случаях соответствовать вышеуказанным положениям п. 1–2 Модельных конвенций ОЭСР и ООН. Однако некоторые государства включают в двусторонние соглашения отдельные положения касательно возникновения постоянных представительств при ведении иностранными организациями указанных видов деятельности.

Так, подобные соглашения можно встретить в двусторонних соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных, например, Норвегией, Объединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии. В частности, в двустороннем соглашении между Норвегией и США закреплено, что деятельность, осуществляемая в отношении исследования и разработки морского дна и недр, а также добычи там природных ресурсов считается осуществляемой через постоянное представительство, если такая деятельность длится более 30 дней в течение любого 12-месячного периода<sup>8</sup>.

Два последних вида постоянного представительства не встречаются в соглашениях (конвенциях) об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией и не известны российскому налоговому законодательству.

По общему правилу, безотносительно любого из перечисленных видов постоянных представительств, тот факт, что организация, являющаяся резидентом одного договариваемого государства, контролирует или контролируется организацией, являющейся резидентом другого договариваемого государства или осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом договариваемом государстве (через постоянное представительство или иным образом), не означает, что одна из этих организаций является постоянным представительством другой организации (п. 7 ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР, п. 8 ст. 5 Модельной конвенции ООН).

В то же время деятельность дочерней компании может приводить, например, к возникновению агентского постоянного представительства в том случае, если оно уполномочено заключать контракты от имени головной компании, регулярно использует такие полномочия и не является независимым агентом.

---

<sup>7</sup> См.: *Schaffner J.* How Fixed is a Permanent Establishment? // *Kluwer Law International BV, The Netherlands*, 2013. С. 184–185.

<sup>8</sup> См.: Там же. Ст. 183–184.

Схожее правило содержится в п. 10 ст. 306 Налогового кодекса РФ: тот факт, что лицо, осуществляющее деятельность на территории Российской Федерации, является взаимозависимым с иностранной организацией, при отсутствии признаков зависимого агента не рассматривается как приводящий к образованию постоянного представительства этой иностранной организации в Российской Федерации.

*Воронежский государственный университет*

*Соловьева Н. А., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права*

*E-mail: nubiforme@mail.ru*

*Тел.: 8-951-854-13-86*

*Voronezh State University*

*Solovieva N. A., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Financial Law Department*

*E-mail: nubiforme@mail.ru*

*Tel.: 8-951-854-13-86*