

Постоянное представительство

Вопрос налогообложения деятельности иностранной компании, чья деятельность связана с ведением деятельности в РФ, имеет большое значение, так как изменение налогообложения иностранной организации зависит от того, ведет ли организация деятельность на территории РФ, ведущей к созданию постоянного представительства, или нет.

Иностранная организация не ведет деятельность на территории РФ, ведущей к образованию постоянного представительства

Если иностранная организация не ведет деятельность на территории РФ, ведущей к образованию постоянного представительства, то она уплачивает налоги на доходы, указанные в ст. 309 НК РФ (проценты, дивиденды, роялти, доход от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) и др.).

Доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества (кроме отходов от реализации недвижимости и акций (долей) компании, более 50 % активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей)), а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Следует обратить внимание на то, что в Методических рекомендациях дано очень широкое толкование фразы «иные аналогичные доходы», которая используется при приведении перечня доходов, при получении которых иностранная организация, не имеющая постоянного представительства, облагается налогом у источника выплаты.

По мнению налоговых органов, аналогичность доходов заключается не в схожести их с каким-либо из видов доходов, поименованных в пп. 1 - 9 п. 1 ст. 309, а в том, что они относятся к доходам от источников в Российской Федерации, не связанных с деятельностью через постоянное представительство, за исключением доходов, прямо упомянутых в ст. 309 как не относящихся к доходам от источников в Российской Федерации.

А Письме Минфина России от 11.07.2007 N 03-03-06/1/478 указано, что аналогичность доходов заключается не в сходстве их с каким-либо из видов доходов, поименованных в пп. 1 - 9 п. 1 ст. 309 НК РФ, а в том, что они относятся к доходам от источников в РФ, не связанных с деятельностью через постоянное представительство, за исключением доходов, прямо указанных в данной статье.

Иностранная компания не несет обязанности исчисления и уплаты НДС, а также представления налоговых деклараций по НДС. Налогоплательщиками налога на имущество организаций российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимо-

мое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации (ст. 373 НК РФ).

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности (ст. 274 НК РФ). Таким образом, если иностранная организация не ведет на территории России деятельности, ведущей к созданию постоянного представительства, но имеет недвижимое и движимое имущество на территории России, то налог на имущество будет уплачиваться только на недвижимое имущество.

Иностранная организация ведет деятельность на территории РФ, ведущей к образованию постоянного представительства

Объектом налогообложения для иностранной организации, имеющей постоянное представительство в России, является прибыль, которую она получила через указанное представительство (ст. 247 НК РФ).

Если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

При определении доходов постоянного представительства необходимо учесть, что доходы относятся к постоянному представительству, только если они получены от использования активов этого представительства или от его деятельности (абз. 3 п. 4.1.2 Методических рекомендаций). При определении дохода не имеет значения, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с деятельностью постоянного представительства (абз. 4 п. 3.2 Методических рекомендаций).

Налоговая база представляет собой денежное выражение прибыли, полученной постоянным представительством (п. 2 ст. 307 НК РФ). Иностранные организации исчисляют и уплачивают налог на прибыль и авансовые платежи в общем порядке, установленном ст. ст. 286, 287 НК РФ (п. 8 ст. 307 НК РФ).

Общий размер ставки налога на прибыль составляет 24 % (ст. 307, 284 НК РФ).

В соответствии со ст. 306 НК РФ под постоянным представительством иностранной организации для целей налогообложения в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, 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 Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением указанной ниже.

Постоянное представительство считается созданным, если одновременно присутствуют следующие факторы:

- Существует постоянное место деятельности;
- Деятельность носит регулярный характер;
- Ведет коммерческую деятельность.

НК РФ устанавливает, что при отсутствии признаков постоянного представительства осуществление иностранной организацией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера не может рассматриваться как ведущей к образованию постоянного представительства. НК РФ также указывает, что считается деятельностью вспомогательного и дополнительного характера (ч. 4 ст. 306 НК РФ):

- 1) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;
- 2) содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;
- 3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;
- 4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;
- 5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Сложность признания осуществления иностранной организацией на территории РФ постоянного представительства заключается в оценочном характере определения. Конечно, признаки постоянного представительства указаны и в НК РФ, и в соответствующих договорах об избежании двойного налогообложения, и в различных разъяснениях, но проблемные ситуации возникают при «пограничных» ситуациях, когда грань между постоянным представительством и отсутствием постоянного представительства очень тонкая.

Особенности установления наличия постоянного представительства указаны в Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений Главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов)

иностранных организаций, утвержденных Приказом МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150 (далее – Методические рекомендации), а также в Положении об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденных Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 (далее – Положение).

В соответствии с п. 2.1 Методических рекомендаций в случае, если иностранная организация является лицом с постоянным местопребыванием в государстве, в отношениях с которым у Российской Федерации существует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, при определении наличия постоянного представительства приоритет имеют положения соответствующего международного договора.

Понятие «постоянное представительство» имеет не организационно-правовое значение, а значение, квалифицирующее деятельность иностранной организации, с которым связывается возникновение обязанности иностранной организации уплачивать налог на прибыль в Российской Федерации.

Следует обратить внимание, на то, что одним из критериев осуществления деятельности через постоянное представительство является регулярность осуществления деятельности. В соответствии с п. 2.1 Положения если иностранная организация обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней с момента начала осуществления деятельности, если она осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в Российской Федерации через отделение в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности). Следует обратить внимание, что иностранная организация может осуществлять деятельность в нескольких местах на территории, подконтрольной одному налоговому органу, осуществляющему учет иностранных организаций. В этом случае иностранная организация обязана информировать налоговый орган о каждом таком месте осуществления деятельности.

В остальных случаях соответствие критерию «регулярная деятельность» определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации или иных организаций или физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения хозяйственных операций в России не могут рассматриваться как «регулярная деятельность» (например, единичный факт продажи недвижимого имущества, принадлежащего иностранной организации на праве собственности).

Отдельного комментария заслуживает определение подготовительной и вспомогательной деятельности. Виды подготовительной и вспомогательной деятельности перечислены выше. Соглашением об избежании двойного налогообложения могут быть предусмотрены иные случаи, когда деятельность обособленного подразделения рассматривается как подготовительная или вспомогательная. При этом для того, чтобы подготовительная или вспомогательная деятельность не рассматривалась как деятельность, ведущая к образованию постоянного представительства, такая деятельность должна осуществляться в пользу организации, а не третьих лиц, а в случае осуществления деятельности в пользу третьих лиц она не должна осуществляться на регулярной основе. При этом подготовительный и вспомогательный характер деятельности означает, что по своему содержанию она не может составлять всю или часть основной деятельности. В Методических рекомендациях приводится пример о том, что в случае если иностранная организация содержит на территории РФ место деятельности для целей распространения рекламы и является при этом рекламным агентством, то такая деятельность для данной иностранной организации является основной

(обычной) деятельностью, которая может рассматриваться как приводящая к образованию постоянного представительства на территории РФ при наличии его признаков.

Методические рекомендации отдельно обращают внимание на то, что указанные в ст. 306 НК РФ факты сами по себе также не могут рассматриваться как приводящие к образованию постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации. К таким фактам относятся:

- владение иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, иным имуществом на территории Российской Федерации;
- заключение иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон, осуществляемую полностью или частично на территории Российской Федерации;
- предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен, а также факт осуществления иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеэкономических контрактов.

По вопросам налогоплательщиков, ведет ли деятельность иностранной организации к созданию постоянного представительства на территории Российской Федерации неоднократно высказывались налоговые органы и Минфин РФ. По данному вопросу также было принято несколько судебных решений.

Мнения налоговых органов и Минфина по вопросу образования иностранной организацией постоянного представительства на территории РФ

Денежные средства, полученные представительством иностранной компании на свое содержание от головного офиса, не подлежат налогообложению в России, поскольку движение средств в пределах одного юридического лица не является облагаемым оборотом. Кроме того, эти средства не являются доходом иностранного юридического лица в связи с деятельностью в Российской Федерации (Письмо Минфина РФ от 28.02.2000 N 04-06-05).

Разовая выдача иностранной организацией, имеющей отделение, но не осуществляющей предпринимательской деятельности через постоянное представительство, российской компании процентного займа не приводит к образованию постоянного представительства такой иностранной организации в РФ. Проценты по займу, которые российская организация (заемщик) обязана выплачивать иностранной организации (заимодавцу), не осуществляющей деятельности в РФ через постоянное представительство, подлежат обложению налогом на прибыль, взимаемым у источника выплаты в РФ (Письмо УФНС РФ по г. Москве от 24.08.2006 N 20-12/75586).

Единожды осуществленная операция по реализации принадлежащего иностранной организации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, не может привести к образованию постоянного представительства для целей налогообложения в РФ (Письмо УФНС РФ по г. Москве от 14.06.2005 N 20-12/41907).

Если отделение иностранной организации осуществляет только представительские функции и не ведет предпринимательской деятельности, то такая деятельность не ведет к созданию постоянно-

го представительства, а следовательно – к налогообложению налогом на прибыль (Письмо Минфина России от 24.10.2005 N 03-03-04/4/66 «О налогообложении доходов иностранных некоммерческих организации»).

Сам по себе факт владения иностранной организацией имуществом на территории Российской Федерации не может рассматриваться как приводящий к образованию ее постоянного представительства на территории Российской Федерации, но использование такого имущества в коммерческих целях может при определенных условиях создавать постоянное представительство иностранной организации.

Например, если иностранная организация систематически сдает в аренду принадлежащее ей имущество, осуществляя поиск арендаторов, заключая с ними договоры аренды, заключая договоры на проведение текущего ремонта и поддержания помещений в нормальном состоянии и т.п., то такая деятельность иностранной организации может привести к образованию постоянного представительства в Российской Федерации (Методические рекомендации; Письмо УФНС России по г. Москве от 19.01.2007 N 20-12/05685).

Иностранная организация может осуществлять деятельность на территории РФ как самостоятельно, так и через иное лицо – зависимого агента. Если данная деятельность отвечает признакам, указанным в п. 2 ст. 306 НК РФ, то считается, что иностранная организация имеет постоянное представительство.

Зависимый агент – это юридическое или физическое лицо, которое представляет интересы иностранной организации в РФ. При этом зависимый агент – это лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации.

Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Судебная практика по вопросам деятельности иностранной организации на территории РФ, ведущей к созданию постоянного представительства

В настоящее время существует судебная практика по вопросам, связанным с деятельностью иностранной организации на территории РФ, ведущей (или не ведущей) к созданию постоянного представительства на территории РФ.

Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 24.08.2006, 30.08.2006 N КА-А40/7938-06 по делу N А40-71875/05-112-241 суд указал, что в учетом положений Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Хорватия от 02.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налога на доходы и имущество» сделан правильный вывод о том, что деятельность исполнительного директора, которая сводится к подписанию дополнений к договору и протокола приемки в соответствии с детальными, письменными инструкциями иностранной организации, относится к деятельности подготовительного или вспомогательного характера и не

образует постоянного представительства. На п. 1 ст. 5 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Хорватия от 02.10.1995 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налога на доходы и имущество" основан вывод о том, что выезды иностранных специалистов по месту установки оборудования не образуют постоянного места деятельности, поскольку никакой систематической предпринимательской деятельности не велось. В данном случае оказание услуг не привело к образованию постоянного представительства на территории Российской Федерации.

В Постановлении ФАС Московского округа от 07.06.2006 N КА-А41/5096-06 по делу N А41-К2-5662/05 суд указал, что имеющиеся у представительства расчетные и валютные счета не свидетельствуют о регулярном ведении предпринимательской деятельности и, следовательно, не являются основанием для признания наличия постоянного представительства. Оплата со счетов представительства за использование инженерных коммуникаций, налогов и сборов также не образует постоянного представительства, поскольку носит затратный характер.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22.07.2003 N А56-39616/02 суд указал, что не ведет к образованию постоянного представительства деятельность иностранной компании, аккредитованной в России, если она аккредитована с целью эффективного содействия в установлении и развитии делового присутствия Компании в России. Не возникает постоянное представительство, если сотрудники осуществляли научные разработки в сфере высокоскоростных компьютерных технологий, однако указанные разработки являлись лишь частью общего комплекса работ, выполняемых основной Компанией в Великобритании, и не могли использоваться самостоятельно, а также если не осуществлялась передача результатов интеллектуальной деятельности другим юридическим лицам на территории РФ.

В Постановлении ФАС Московского округа от 01.03.2002 N КА-А40/948-02 указано, что представительство кипрской компании в своих офисах, располагавшихся в Москве, принимало заказы по каталогу и выдавал покупателям (физическим лицам) заказанные и оплаченные ими товары. Суд, удовлетворяя исковые требования, исходил из того, что представительство кипрской компании осуществляло для головной компании деятельность подготовительного (вспомогательного) характера.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22.08.2005 N А56-8948/2004 указано, что представительство иностранной компании что в проверяемом периоде представительство компании осуществляло на территории РФ деятельность, заключающуюся в исследовании рынка, проведении рекламных акций, инспекционного контроля и сертификации продукции пищевой и целлюлозно-бумажной промышленности в интересах головной организации и третьих лиц. Осуществление указанной деятельности подтверждается договорами, счетами, актами выполненных работ. Исходя из этих обстоятельств суд пришел к выводу, что деятельность иностранной компании в России ведет к образованию постоянного представительства.

Вопросы образования постоянного представительства, связанные со строительной деятельностью

Деятельность иностранной организации на строительной площадке приводит к образованию постоянного представительства в России (п. 2 ст. 306 НК РФ).

Статья 308 НК РФ посвящена особенностям налогообложения иностранных компаний при осуществлении деятельности на строительной площадке. Для целей налогообложения строительной площадкой иностранной организации на территории РФ признается:

- 1) место строительства новых объектов;
- 2) место реконструкции, расширения, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);
- 3) место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Не признается строительной площадкой (в этих случаях наличие или отсутствие постоянного представительства устанавливается исходя из общих критериев (признаков) постоянного представительства):

- выполнение текущего ремонта или отделки помещений;
- монтаж телефонных линий в офисах;
- монтаж оборудования, не требующего прочной связи с фундаментом или конструктивными элементами зданий и перемещаемого без ущерба его назначению (например, компьютерная техника) (абз. 2 п. 2.5.1 разд. I Методических рекомендаций).

Положения соглашений об избежании двойного налогообложения могут предусматривать, что деятельность иностранной организации на строительной площадке может приводить к созданию постоянного представительства только по истечении определенного срока осуществления работ. В таком случае применяются положения об избежании двойного налогообложения. Например, в Соглашении с Хорватией указывается, что выражение "постоянное представительство" также включает строительную площадку или строительный, сборочный или монтажный объект, или связанную с ними надзорную деятельность, или оказание услуг, осуществляемые через работников или через иной наемный персонал, связанную с такой строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным объектом, или надзорной деятельностью, только если они существуют в течение периода, превышающего 12 месяцев.

В Письме Управления МНС РФ по г. Москве от 20.05.2004 N 26-12/34366 «О налоге на прибыль» указано, п. 4 ст.308 НК РФ предусмотрено, что строительная площадка не прекращает существования, если работы на ней временно приостановлены. Продолжение или возобновление после перерыва работ на строительном объекте после подписания акта, указанного в п.3 ст.308 НК РФ, приводит к присоединению срока ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами и совокупному сроку существования строительной площадки, в частности, если указанные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой площадке. Таким образом, если фактический срок существования строительной площадки превысил срок, установленный в международном договоре, в течение которого ее существование не приводит к образованию постоянного представительства, то расчет налоговых обязательств по налогу на

прибыль производится по первому отчетному периоду, наступающему после такого превышения, исходя из общего объема выполненных с начала существования строительной площадки работ.

НК РФ устанавливает, что началом существования строительной площадки в налоговых целях считается более ранняя из следующих дат:

- дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала суб-подрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) или
- дата фактического начала работ.

Существует судебная практика по вопросам, связанным с деятельностью иностранной организации на территории РФ, связанной со «строительством», ведущей (или не ведущей) к созданию постоянного представительства на территории РФ. Примером могут послужить указанные ниже судебные решения.

В Постановлении ФАС Московского округа от 15.02.2006, 13.02.2006 N КА-А40/314-06 по делу N А40-24120/05-115-124 суд указал, что монтаж и наладка оборудования, поставленного иностранной компанией (Хорватия) в Россию, не создает представительства в виде строительной площадки или монтажного объекта, а выезд иностранных специалистов по месту установки оборудования не образует постоянного места деятельности ввиду отсутствия ведения систематической предпринимательской деятельности. Оказанные услуги и полученный доход являются однократными и не приводят к образованию постоянного представительства на территории РФ.

В Постановлении ФАС Московского округа от 18.01.2006, 17.01.2006 N КА-А41/13849-05 суд указал, что п. 3 ст. 5 Конвенции об избежании двойного налогообложения между Правительством РФ и Французской республики устанавливает, что строительная площадка или монтажный объект образуют постоянное представительство, только если продолжительность работ превышает 12 месяцев. Согласно ст. 308 НК РФ началом существования строительной площадки считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику или дата фактического начала работ, а окончанием существования строительной площадки является дата подписания заказчиком акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Согласно имеющимся в материалах дела контракту, актам сдачи-приемки выполненных работ, копиям актов приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию законченных строительных объектов, актов о передаче площадки подрядчику срок существования строительной площадки (акт приемки-передачи стройплощадки был подписан 19.03.2002, акт сдачи-приемки выполненных работ - 31.12.2002) не превысил 12 месяцев. Таким образом, Компания не образовывала постоянное представительство по указанным объектам и, следовательно, не должна была уплачивать налог на имущество иностранных организаций (ст. 22 Конвенции).

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 03.08.2007 по делу N А56-33127/2006 указано, что Согласно Соглашению об избежании двойного налогообложения между Правительством РФ Правительством Финляндской республики строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный объект или деятельность по техническому надзору, связанная с ними, образуют постоянное представительство, только если такая площадка, объект или деятельность, в случае строительной площадки или проекта, связанного с преимущественным возведением заводов, мастерских, электростанций или любых иных промышленных зданий или сооружений, осуществляются в течение периода более 18 месяцев и во всех остальных случаях - в течение периода более 12 месяцев. Строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный объект или связанная

с ними надзорная деятельность образуют постоянное представительство, только если продолжительность связанных с ними работ превышает 18 месяцев. Строительная площадка существует со дня начала подрядчиком своих работ, включая любые подготовительные работы на строительной площадке. При подсчете 18-месячного периода дата сдачи такой площадки или объекта считается датой окончания работ на строительной площадке или объекте. Период между датой сдачи строительного объекта и датой его принятия заказчиком не будет приниматься во внимание при подсчете 18-месячного периода. Инспекция установила, что исполнение контракта осуществлялось с 01.01.05 по 30.01.06, то есть в течение 13 месяцев, то есть деятельность, связанная с возведением промышленных сооружений, не образует постоянного представительства. Однако Инспекция посчитала, что исполнение контракта не связано со строительной деятельностью по возведению промышленных зданий, сооружений, и пришла к выводу об осуществлении заявителем предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации через постоянное представительство в смысле п. 3 ст. 5 Соглашения, прибыль от которой облагается налогом в соответствии с п. 1 ст. 7 .Соглашения. Суд указал, что деятельность организации по выполнению строительных работ по контракту от 22.12.04 на территории Российской Федерации не образует постоянного представительства и выполненные работы подпадают под деятельность, связанную с возведением промышленных сооружений. Так как деятельность зарегистрированного в Финляндии общества в лице представительства на территории РФ по выполнению строительных работ на территории РФ по контракту, заключенному с российским юридическим лицом, не образует постоянного представительства в целях налогообложения, а выполненные работы подпадают под деятельность, связанную с возведением промышленных сооружений, полученные обществом доходы подлежат налогообложению только в Финляндии.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 N А56-24202/04 указал, что заключение компанией единичного договора на строительство и выполнение в рамках этого договора только проектных работ не может быть признано регулярной предпринимательской деятельностью, а следовательно, в соответствии с законодательством об избежании двойного налогообложения полученные данной компанией от российской организации доходы подлежат налогообложению только в Финляндии.

Выводы

Из сказанного выше сделаем следующие выводы.

Так как налогообложение компаний, ведущей деятельность на территории РФ, зависит от того, ведет ли деятельность компании к образованию постоянного представительства, вопрос определения постоянного представительства является важным с практической точки зрения. По данному вопросу неоднократно высказывались как налоговые органы, так и Минфин РФ. Складывается также судебная практика, которая рассматривает вопросы регулярности осуществления деятельности, продолжительности осуществления деятельности (в том числе если речь идет о строительной площадке) и т.д.