

Строительство за рубежом: постоянное место деятельности

Налоговые последствия, связанные с возникновением постоянного места деятельности, могут оказаться чрезвычайно неприятными.



*Леонид Агеев,
партнер
Larssen™ CS*

Настоящая статья является логическим продолжением публикации «Постоянное место деятельности: критерии возникновения и последствия»*, в которой автором рассматривались общие вопросы, связанные с критериями возникновения постоянного места деятельности (далее – ПМД) как у иностранного предприятия в Эстонии, так и у эстонского предприятия за рубежом, а также и связанные с этим последствия.

Основной темой настоящей статьи будет более подробный анализ такого «хита» деятельности эстонских предприятий за рубежом, как строительство.

Оговоримся сразу – речь пойдет о странах, с которыми Эстония имеет действующие договоры об избежании двойного налогообложения (далее – Договор (ы)). Список этих стран, а также тексты самих Договоров приведены на сайте Налогово-таможенного департамента (Tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud).

Напомним (со ссылкой на упомянутую предыдущую публикацию), что в международных отношениях межгосударственные соглашения превалируют над национальным законодательством, и в этой связи условия Договоров имеют приоритет над условиями, установленными местными законодательными актами. Как следствие, критерии возникновения ПМД определяются международными соглашениями, а обязательства, связанные с его возникновением, – местным законодательством.

Напомним также, что в определениях следует исходить не только из текстов Договоров, но и из комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР (Model Tax Convention on Income and on Capital), причем из той редакции комментариев, которая действовала на момент заключения конкретного Договора.

Строго говоря, упомянутые комментарии не являются юридически обязательными для стран-участников Договора, и в трактов-

* №6, 2010.

ках следует прежде всего исходить из текста соответствующего Договора. Однако практика свидетельствует о том, что в спорных или неоднозначных ситуациях стороны Договора исходят именно из комментариев.

Определения

Постоянное место деятельности (§ 5 Договора) – строительство.

П. 1. Термин «постоянное место деятельности» (предприятия одного договаривающегося государства в другом государстве) означает фиксированное место деятельности, посредством которого полностью или частично ведется деятельность предприятия.

П. 3. Строительная площадка или строительный или установочный проект создает Постоянное Место Деятельности только в случае, если длится более чем 12 месяцев (срок в 12 месяцев рекомендуется Модельной налоговой конвенцией). В Договорах может быть установлен иной срок (в Договорах, заключенных Эстонской Республикой, этот срок, как правило, составляет шесть или девять месяцев).

Как видно, определение более чем лаконично.

Дабы избежать возникновения в процессе деятельности неприятных сюрпризов, давайте подробнее остановимся на некоторых существенных моментах трактования Договоров, опираясь на комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Момент образования

«Строительная площадка, строительный или монтажный проект» (далее – проект) считается образованным с даты начала подрядчи-

ком соответствующих, в том числе вспомогательных и подготовительных работ

На практике это может означать, что моментом образования ПМД нужно считать не дату непосредственного начала строительных работ, а, к примеру, дату открытия офиса, посредством которого велось планирование работ, или дату заказа проектных работ (если их заказывает подрядчик по месту исполнения работ) и так далее.

Продолжительность работ

Поскольку при определении продолжительности работ в расчет берется время, которое заняло осуществление единого с экономической и географической точки зрения проекта, то как следствие:

- при определении продолжительности проекта в расчет не берется время, потраченное на другие, не связанные с действующим проектом. То есть, если тот же подрядчик выполнял строительные работы в той же стране, но в другом месте, потраченное на разные проекты время не суммируется. Этот же принцип применяется и в случае, когда заказчиком является одно и то же лицо, но сами строительные проекты никак не связаны между собой. Так, если один проект длился в договорной стране 5 месяцев и другой (не связанный с первым) – еще 5 месяцев, то ПМД не возникает в отношении ни одного из этих проектов;
- в случае, когда территории выполнения работ различаются (строительные грунты расположены по разным адресам), но работы, по сути, выполняются в рамках единого проекта (например, строительство единого микрорайона), то продолжительность работ «суммируется»;



- продолжительность работ суммируется также в случае, когда заказчики разные, но работы ведутся в рамках единого проекта.

К наиболее «обидным» положениям Договоров можно отнести условие, согласно которому при расчете времени проекта в него включаются любые задержки, в том числе происходящие не по вине подрядчика, а в связи, например, с природными катаклизмами, задержками поставок, неисполнением обязательств со стороны заказчика (временная неплатежеспособность и так далее) и т. п.

■ Пример

Работы были начаты в январе 2009 года. Через два месяца они были остановлены по причине неплатежеспособности заказчика. В 2011 году работы возобновились и продлились еще три месяца. В этом случае ПМД возникает.

Зачастую у подрядчиков возникает соблазн заменить к моменту истечения предусмотренного Договором срока компанию-исполнителя. Прибегая к такому «методу», необходимо иметь в виду, что это может не дать желаемого эффекта, если эти компании относятся к одной группе или если они формально независимы друг от друга, но фактически новая компания является правопреемницей старой (это можно отследить по списку работников, занятых на объекте, и прочим прямым и косвенным свидетельствам).

Обязательства подрядчика

Если ситуация «однозначная», то есть компания получила подряд и отработала на одном объекте в течение срока, не превышающего

период, предусмотренный Договором для образования ПМД, то в этом случае к обязательствам этой компании в другом государстве будут относиться:

- регистрация в качестве обязанного по налогу с оборота, декларирование и уплата этого налога, так как местом совершения оборота услуг, связанных с недвижимым объектом (услуга по строительству), является место нахождения объекта;
- регистрация в качестве работодателя, удержание и уплата налогов, предусмотренных в другом государстве, с заработных плат работников из числа местных резидентов;
- соблюдение прочих предусмотренных формальностей, связанных с началом деятельности (разрешение на деятельность, лицензии и тому подобное).

Другая «однозначная» ситуация – еще до начала работ становится очевидным, что проект продлится дольше установленного Договором срока, значит ПМД возникнет. Для компании-подрядчика это будет заранее означать необходимость (в дополнение к вышеперечисленным обязательствам):

- регистрации ПМД;
- составления и подачи годового отчета;
- уплаты подоходного налога (при выплате дивидендов в Эстонии подоходный налог не уплачивается, если дивиденды выплачиваются за счет прибыли, полученной от ПМД компании в договорном государстве или Швейцарской Конфедерации). При определении размера прибыли, подлежащей налогообложению, следует руководствоваться § 7 Договора и местным законодательством. В общем случае в качестве

вычетов разрешены расходы, понесенные ПМД для получения дохода, включая управленческие и административные расходы предприятия, относящиеся к ПМД. Таким образом, кроме прямых расходов (заработная плата, услуги субподрядчиков, расходы на аренду оборудования и т. п.), к вычетам можно отнести и косвенные расходы предприятия (рекламные, бухгалтерские проценты по кредитам и т. п.) в том случае, если эти расходы связаны с деятельностью ПМД и получением им дохода;

- регистрации в качестве работодателя, удержания и уплаты налогов, предусмотренных в другом государстве, с заработных плат всех работников (в том числе откомандированных из Эстонии). Необходимо учесть, что в некоторых странах (в особенности «старой Европы») может быть установлен минимальный размер заработной платы (часовой оплаты) для работников в строительной сфере. В результате, если размер заработной платы откомандированного из Эстонии работника оказывается ниже предусмотренного упомянутыми нормами уровня, то это, как минимум, повлечет за собой удержание и уплату налогов в большем объеме, как максимум – может привести к конфликту с местными профсоюзами.

Как показывает практика, действительность зачастую расходится с составляемыми планами и прогнозами. В случае со строительной деятельностью это чаще всего касается сроков выполнения работ, причем, как и было упомянуто выше, виновником этого не обязательно выступает строительная компания.

Может вполне сложиться ситуация, когда изначально планировалось уложиться в такой срок, при котором в соответствии с Догово-

ром ПМД не возникает, однако в итоге сроки строительных работ затягиваются, и продолжительность намеченного ранее срока превышает «разрешенный» предел. В этом случае обязательства, связанные с образованием ПМД, возникают задним числом, причем если регистрация ПМД и составление годового отчета чреваты лишь накладными расходами, то налоговые последствия могут оказаться более неприятными.

Прежде всего – подоходный налог, который, в отличие от Эстонии, придется заплатить со всей прибыли, полученной посредством ПМД, что может не сочетаться с планами эстонской компании, исходящей в своем финансовом планировании из той предпосылки, что нераспределенная прибыль подоходным налогом не облагается.

Еще более неприятным налоговым последствием может стать обязательство уплаты подоходного налога с заработных плат работников, получавших эти заработные платы посредством ПМД, причем с момента образования ПМД. Следует оговориться, что это обязательство не предусмотрено Договорами и относится к категории регулируемого местным законодательством.

Так, если бы аналогичная ситуация возникла у иностранного предприятия в Эстонии, оно было бы избавлено от подобного «удовольствия». В соответствии с Законом о подоходном налоге, обязательство по удержанию и уплате подоходного налога возникает вследствие выплаты. Таким образом, предприятие, у которого ПМД в Эстонии возникло задним числом, не нарушает эстонского законодательства, не удерживая подоходный налог, поскольку в момент осуществления выплат у него отсутствовало обязательство по удержанию.

Тем не менее, в некоторых странах законодательные нормы могут отличаться и предусматривать обязательство уплаты подоходного налога с заработных плат, выпла-



ченных посредством ПМД, задним числом, с возможным применением дополнительных санкций.

Это обязательство, если оно применяется, может явиться самым неприятным «сюрпризом» для предприятия с учетом того, что налоги с заработных плат работников уже были удержаны и уплачены в Эстонии.

Выходом из данной ситуации будет подача компанией исправленных деклараций TSD и, как следствие, получение переплаченного налога назад.

Исправление TSD в части подоходного налога возможно до 14 февраля. После этого срока исправление можно сделать только в декларации о доходах работника, где в таком случае отмечается, что получателем переплаченной суммы является компания. В отношении продолжающих работать на предприятии работников исправление декларации не составит, вероятно, никаких проблем, а вот тем работникам, которые по разным причинам уже не числятся в сотрудниках предприятия, можно только пожелать удачи.

Безусловно, возврат переплаченного налога возможен только после предъявления налогового управляющему справки об уплате подоходного налога с дохода физических лиц в другом государстве.

Рекомендации

- Ознакомьтесь с текстом Договора.
- Зарегистрируйтесь в качестве плательщика НСО.
- Оцените критически – уложитесь ли вы в предусмотренные Договором сроки, при которых ПМД не возникает. Если существует риск превышения срока, заранее зарегистрируйте ПМД и себя в качестве работодателя.
- Найдите консультационную компанию, которая сможет дать оценку обязательств, которые у вас могут возникнуть. Лучше обратиться к нескольким консультантам, а еще лучше заранее получить консультацию в налоговых органах той страны.

В заключение

В настоящей статье не затрагивались вопросы, связанные с уплатой социального налога, – эта тема была подробно рассмотрена в публикациях «Налогообложение мигрирующих работников»** и «Социальный налог: мигрирующие работники и члены правления»***. ●

** № 1, 2010.

*** № 2, 2010.