

Белорусский Рынок
№5(589), 9 - 16 февраля 2004



Малозаметные, но важные новшества

Для получения налоговых льгот теперь надо выполнить дополнительные требования

В налогообложении иностранных организаций и коммерческих организаций с иностранными инвестициями в связи с принятием постановлений Министерства по налогам и сборам РБ от 14.10.2003 г. № 92 и от 17.09.2003 г. № 86 произошли малозаметные, но важные изменения. Можно сказать, что МНС постаралось ограничить и в некоторых случаях даже затруднить получение налоговых льгот.

Напомним, что постановлениями утверждены:

- Инструкция об особенностях исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность на территории РБ через постоянное представительство (далее — инструкция-1);
- Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на доходы иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельности в РБ через постоянное представительство (далее — инструкция-2);
- Инструкция об особенностях исчисления и уплаты налога на прибыль коммерческими организациями с иностранными инвестициями (далее — инструкция-3).

Комплексный подход приводит к ограничениям

Инструкция-1 детально регламентирует порядок исчисления и уплаты налогов иностранными юридическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории РБ через постоянное представительство, расположенное на территории РБ.

В целом инструкция-1 более подробно, а главное — более широко трактует понятие "постоянное представительство нерезидента в целях налогообложения", что естественным образом существенно ограничивает возможность осуществления деятельности представителей нерезидента в РБ без риска необходимости уплаты налога на прибыль.

Согласно инструкции-1, иностранное юридическое лицо считается осуществляющим деятельность через постоянное представительство, даже если имеющееся на территории РБ его обособленное структурное подразделение (учреждение), хотя и не было организовано для временного использования, фактически использовалось короткий (непродолжительный) период времени, либо было предназначено с самого начала для кратковременного использования при осуществлении предпринимательской деятельности, либо оно использовалось для заключения договоров на реализацию товаров или иных вещей, работ, услуг или имущественных прав вне зависимости от того, кто и на чьей территории подписывал договор на реализацию (сотрудник обособленного структурного подразделения (учреждения) или должностное лицо головной компании).

Как следует из инструкции-1, юридическое или физическое лицо, осуществляющее деятельность на территории РБ, может быть признано постоянным представительством нерезидента и в том случае, когда на основании договоров оно представляет интересы иностранного юридического лица в РБ, действует от его имени и (или) имеет полномочия на заключение договоров (то есть на согласование их существенных условий вне зависимости от предоставленного ему права подписи).

Таким образом, МНС установлен комплексный подход при определении налогового статуса нерезидента в случае осуществления деятельности через несколько обособленных структурных подразделений (учреждений), расположенных на территории РБ, в каждом из которых выполняются определенные функции, направленные на получение общего результата.

Не в пользу нерезидента истолковано в инструкции-1 и понятие "поставка товара (продукции)", под которой для целей налогообложения понимается исключительно доставка (отгрузка) уже проданной (реализованной) нерезидентом продукции.

Отдельно рассмотрен вопрос о предоставлении нерезидентом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю персонала для работы на территории РБ. Согласно инструкции-1, деятельность такого персонала не приводит к образованию постоянного представительства иностранного юридического лица, предоставившего персонал, при условии, что такой персонал действует исключительно от имени юридического лица, индивидуального предпринимателя, к которому он направлен.

Существенным образом ограничено понятие "независимый агент". Если ранее для этого резиденту достаточно было иметь, как минимум, два заключенных и исполняемых договора поручения, комиссии или аналогичных договора, то теперь даже наличие большего количества договоров не гарантирует "независимости".

Согласно инструкции-1, резидент не рассматривается как постоянное представительство иностранного юридического лица только в том случае, если, выступая от имени или в интересах иностранных юридических лиц, он юридически и экономически не зависит от каждого из таких лиц, интересы которых представляет, и при этом такого рода деятельность является его собственной предпринимательской деятельностью, осуществляемой им на свой риск и под свою имущественную ответственность.

Дополнительно отметим, что строительная площадка, а также сборочный или монтажный объект при определенных условиях могут рассматриваться, согласно инструкции-1, как постоянное представительство иностранного юридического лица.

В инструкции-1 закреплён условный метод исчисления прибыли путем определения удельного веса облагаемой прибыли. По заявлению иностранного юридического лица и по согласованию с налоговым органом РБ принятый критерий исчисления облагаемой прибыли может быть изменен в каждом последующем налоговом периоде.

В отличие от ранее действовавших методических указаний, в инструкции-1 устранено недоразумение относительно возможности применения к нерезидентам иных, нежели 24%, ставок налога на прибыль в предусмотренных законодательными актами РБ случаях.

В качестве положительной новеллы можно отметить закрепление в инструкции-1 правила о зачете постоянным представительством нерезидента сумм налога на доходы, ранее уплаченных при получении нерезидентом доходов, облагаемых у источника при перечислении дохода нерезиденту. Определено также право нерезидентов включать в состав затрат расходы, понесенные за рубежом, при условии подтверждения указанных расходов зарубежной аудиторской организацией.

"Пассивные" доходы и активные платежи

Инструкция-2 разработана с целью упорядочения налогообложения доходов, имеющих так называемый "пассивный" характер, то есть не связанных с осуществлением иностранным юрлицом деятельности в РБ через постоянное представительство (в целях налогообложения).

Особое внимание в документе уделено подробному описанию объектов налогообложения. Следует признать, что ни один из ранее существовавших нормативных актов в этой области не содержал такого полного перечня.

В соответствии с инструкцией-2, налог на доходы удерживается с юридических или физических лиц, выплачивающих доход иностранному юридическому лицу, с полной суммы дохода и перечисляется в бюджет не позднее дня, следующего за днем начисления платежа иностранному юридическому лицу. Днем начисления платежа считается дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) платежа и (или) дохода иностранному юридическому лицу.

По-прежнему иностранные юридические лица, не осуществляющие деятельность на территории РБ через постоянное представительство, открывшие счета в банках РБ, не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным, должны представлять в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет банка декларацию о доходах, заверенную аудитором.

Что уточнили,
что ограничили

Ранее вопрос налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями регламентировался Методическими указаниями, утвержденными приказом ГГНИ от 21.05.1996 г. № 15. Инструкцией-3 в целом более подробно регламентированы условия и порядок предоставления коммерческим организациям с иностранными инвестициями льгот по налогу на прибыль, предусмотренных действующим законодательством.

Основной новеллой инструкции-3 является глава 2, в которой, в отличие от ранее действовавшего законодательства, детально определен порядок уменьшения балансовой прибыли коммерческих организаций с иностранными инвестициями на сумму отчислений в резервный (страховой) фонд (далее — резервный фонд) в размерах, установленных в учредительных документах (в соответствии с законодательством, указанные отчисления не должны превышать 25% фактически сформированного уставного фонда).

Как следует из инструкции-3, право на льготу предоставляется только той коммерческой организации с иностранными инвестициями, у которой в учредительных документах содержится положение о создании резервного фонда за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, и установлен размер отчислений для формирования этого резервного фонда.

Таким образом, для использования указанной льготы коммерческие организации с иностранными инвестициями, учредительные документы которых не содержат указанных положений, будут вынуждены внести в них соответствующие изменения и дополнения.

В инструкции-3 урегулированы вопросы льготирования прибыли в случае изменения размера уставного фонда. Как положительный момент можно отметить, что, согласно документу, в случае уменьшения уставного фонда перерасчет суммы льготы, правомерно использованной в период, предшествующий уменьшению уставного фонда, не производится.

Алексей АНИЩЕНКО, юридическая фирма "Власова и партнеры"