

©

Вопрос: Между иностранным обществом с ограниченной ответственностью (ИООО) и резидентом Российской Федерации заключен договор на оказание маркетинговых услуг по продвижению продукции резидента Российской Федерации на территории Республики Беларусь, в соответствии с которым иностранная организация берет на себя все расходы по оплате услуг по рекламе, изучению спроса, предоставляет в безвозмездное пользование холодильное оборудование, силами собственных сотрудников осуществляет контроль за наличием ассортимента и т.д. Однако размер полученного вознаграждения не покрывает затрат ИООО. Других договоров на оказание маркетинговых услуг ИООО не имеет.

1. Возможно ли признание ИООО постоянным представительством производителя на территории Республики Беларусь?

2. В случае признания ИООО постоянным представительством каковы последствия и возможные штрафные санкции?

3. В случае если ИООО будет осуществлять импорт и продажу продукции самостоятельно, но размер дохода от этой деятельности не будет сопоставим с затратами на осуществление этой деятельности, возможно ли признание ИООО постоянным представительством производителя?

Ответ: 1. Согласно п. 1 ст. 7 Закона Республики Беларусь от 22.12.1991 N 1330-ХП "О налогах на доходы и прибыль" (далее - Закон) предусмотрено, что плательщиками налога на прибыль являются иностранные организации, осуществляющие предпринимательскую и иную деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, расположенное на территории Республики Беларусь.

В соответствии с ч. 11 подп. "а" п. 3 ст. 7 Закона не считается постоянным представительством (учреждением) иностранной организации место, используемое ею исключительно для одной или нескольких целей, указанных ниже:

хранение, демонстрация или поставка товаров собственного производства. Поставкой для целей главы II Закона считаются доставка, отгрузка товаров без их реализации на территории Республики Беларусь через постоянное представительство;

закупка товаров для иностранного юридического лица;

сбор или распространение информации для иностранной организации;

осуществление иных видов деятельности, если при этом деятельность в целом носит подготовительный или вспомогательный характер.

Пункты 1, 2 статьи 5 Налогового кодекса Республика Беларусь (далее - НК) признают приоритет общепризнанных принципов международного права и обеспечивают соответствие им налогового законодательства. Если нормами международных договоров, действующими для Республики Беларусь, установлены иные нормы, чем те, которые предусмотрены НК и другими законодательными актами Республики Беларусь, то применяются нормы международного договора, если иное не определено нормами международного права.

Пунктом 1 статьи 7 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995 (далее - Соглашение) прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом Государстве, если только это предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство.

Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность, как указано выше, прибыль этого предприятия может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

Согласно п. 3 ст. 5 Соглашения считается, что термин "постоянное представительство" не включает:

использование сооружений и содержание запасов товаров и изделий, принадлежащих этому предприятию, исключительно для целей их хранения или демонстрации;

содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий для сбора информации для этого предприятия;

содержание постоянного места деятельности только для целей осуществления для этого предприятия любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера;

содержание постоянного места деятельности исключительно для осуществления любой комбинации вышеуказанных видов деятельности.

В соответствии с п. 6 ст. 5 Соглашения тот факт, что предприятие одного Договаривающегося Государства контролирует или контролируется предприятием другого Договаривающегося Государства, или которое осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом Государстве (через постоянное представительство или иным образом), сам по себе не превращает одно из этих предприятий в постоянное представительство другого.

В п. 4 ст. 5 Соглашения говорится "несмотря на положения пунктов 1 и 2, если лицо - иное, чем агент с независимым статусом, к которому применяется пункт 5, - действует в одном Договаривающемся Государстве от имени предприятия другого Договаривающегося Государства, то считается, что это предприятие имеет постоянное представительство в первом упомянутом Государстве в отношении любой деятельности, которую лицо осуществляет для этого предприятия, если это лицо имеет полномочия заключать контракты в этом первом Государстве от имени этого предприятия и обычно использует эти полномочия при условии, что его деятельность не ограничивается видами деятельности, упомянутыми в пункте 3, которая, если и осуществляется через постоянное место деятельности, не превращает это постоянное место деятельности в постоянное представительство согласно положениям этого пункта".

В свою очередь, согласно п. 5 ст. 5 Соглашения считается, что предприятие не имеет постоянного представительства в другом Договаривающемся Государстве только в силу того, что оно осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом Государстве через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной деятельности.

Основным видом деятельности ИООО является исследование конъюнктуры рынка и выявление общественного мнения. Импорт и продажа продукции производителя не осуществляется ИООО, а имеет место лишь оказание маркетинговых услуг по продвижению продукции торговых марок производителя на территории Республики Беларусь на основе договора на оказание маркетинговых услуг.

Виды деятельности иностранной организации на территории Республики Беларусь рассматриваются как подготовительные или вспомогательные, если функции, выполняемые обособленным структурным подразделением (учреждением) для иностранной организации, носят подготовительный, вспомогательный характер по отношению к деятельности иностранной организации, за осуществление которой иностранная организация получает выручку.

Согласно ч. 12 письма Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 20.10.2003 N 03-25/2344 "О представительстве иностранного юридического лица" считается, что иностранное юридическое лицо не будет иметь постоянного представительства на территории Республики Беларусь, если соблюдены следующие условия:

1) это иностранное юридическое лицо осуществляет предпринимательскую деятельность в Республике Беларусь через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом;

2) вышеупомянутые лица (брокер, комиссионер, другой агент с независимым статусом) действуют в рамках своей обычной деятельности.

Под обычной деятельностью понимается деятельность, которая осуществляется самостоятельно и не подвергается указаниям или контролю со стороны иностранной организации и при осуществлении которой предпринимательский риск за ее результаты лежит на организации или физическом лице, а не на иностранной организации, которую они представляют (подп. "б" п. 3 ст. 7 Закона).

Следует отметить, что деятельность ИООО может быть признана осуществляемой через постоянное представительство и тогда, когда доверенное лицо ИООО не подписывает договоры, но при этом согласовывает их условия.

Таким образом, в случае когда ИООО осуществляет импорт и продажу продукции на территории Республики Беларусь, действуя на основании договоров комиссии или поручения от имени одной организации (производителя), то оно будет признано постоянным представительством.

В то же время исследование конъюнктуры рынка и выявление общественного мнения в соответствии с законодательством Республики Беларусь и Соглашением не образуют постоянное представительство на территории Республики Беларусь, так как такая деятельность носит вспомогательный и подготовительный характер.

2. В случае признания ИООО постоянным представительством могут наступить следующие негативные последствия:

а) могут быть доначислены ко взысканию налоговые и иные обязательные платежи, в том числе налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

б) в соответствии с п. 1 ст. 55 НК будет начислена ко взысканию пеня за неисполнение плательщиком в установленный срок налогового обязательства. В соответствии с п. 4 ст. 52 НК пени за каждый день просрочки определяются в процентах от неуплаченных сумм налога, сбора (пошлины). Процентная ставка пеней принимается равной 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день исполнения налогового обязательства;

в) ИООО и его виновные должностные лица могут быть привлечены к административной ответственности в соответствии со ст. 13.7 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях за невыполнение или выполнение не в полном объеме обязанности по удержанию и (или) перечислению суммы налога, сбора (пошлины). Санкция статьи предусматривает штраф в размере до 60 базовых величин;

г) в случае установления уклонения от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном размере, должностное лицо может быть привлечено к уголовной ответственности на основании ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее - УК). Санкция статьи предусматривает следующие меры наказания: лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или арестом на срок до шести месяцев, или ограничением свободы на срок до трех лет, или лишением свободы на тот же срок. То же деяние, повлекшее причинение ущерба в особо крупном размере, наказывается ограничением свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на срок от трех до семи лет с конфискацией имущества или без конфискации и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения.

Под крупным размером понимается сумма, превышающая 250 и более базовых величин, под особо крупным - 1000 и более базовых величин (примечание к главе 25 УК).

3. Если иностранная организация осуществляет торговлю на территории Республики Беларусь от собственного имени, приобретая товар на основании договора купли-

продажи, то такая деятельность не образует постоянного представительства. Однако отметим следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 46 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК) основная цель деятельности коммерческих юридических лиц - получение прибыли. В случае осуществления коммерческим юридическим лицом хозяйственных операций, целью которых не является получение прибыли, могут возникнуть обоснованные претензии на предмет законности совершения таких операций у налоговых и других контролирующих органов.

С учетом того обстоятельства, что размер дохода от деятельности не будет сопоставим с затратами на осуществление этой деятельности, то есть не будет иметь место получение прибыли, такая сделка (договор купли-продажи) может быть признана притворной на основании ч. 2 ст. 171 ГК, что повлечет ее недействительность. Суд может установить, что действительные намерения сторон состояли в установлении отношений комиссии или поручения.

В случае установления того, что какие-либо сделки (договоры) совершались с целью уклонения от уплаты налогов, суд вправе признать эти сделки, в том числе в рамках возбужденного уголовного дела, недействительными.

С.Л.ЕРМАКОВИЧ,
06.04.2009