Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство

После вступления в силу с 1 января 2010 г. изменений и дополнений, внесенных в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК), и Особенной части НК в составе республиканских налогов сохранен налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство (далее - налог на доходы), порядок исчисления и уплаты которого регламентируется гл. 15 НК. Как уже упоминалось ранее, Закон Республики Беларусь "О налогах на доходы и прибыль" (далее - Закон) с той же даты утратил силу.

Как и прежде, плательщиками налога на доходы (далее - плательщики) являются иностранные организации, не осуществляющие деятельность в Беларуси через постоянное представительство, но извлекающие доходы из источников в нашей стране.

Объект налогообложения

Что касается объекта налогообложения, то он претерпел некоторые изменения. В первую очередь стоит отметить, что изменилась сама структура ст. 146 НК, определяющей объекты обложения налогом на доходы. Теперь она стала более четкой и понятной. Кроме того, из этой статьи исключены размеры ставок налога на доходы, что упростило ее положения.

В соответствии с п. 1.1 ст. 146 НК к объектам налогообложения относится плата за перевозку, фрахт (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках) в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением платы за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом), а также за оказание транспортно-экспедиционных услуг (за исключением услуг в области транспортно-экспедиционной деятельности при организации международных перевозок грузов морским транспортом). НК определено, что для целей исчисления налога на доходы международной признается перевозка, при осуществлении которой хотя бы один из пунктов транспортировки (отправки или назначения) находится в иностранном государстве.

Таким образом, из числа объектов налогообложения исключены доходы в виде платы за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом.

В п. 1.2 ст. 146 НК перечислены процентные (купонные) доходы, облагаемые налогом на доходы. В соответствии с ним объектом налогообложения признаются процентные (купонные) доходы от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе:

- доходы по кредитам, займам;

- доходы по ценным бумагам, условиями выпуска которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (дисконта);

- доходы от пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь.

При этом к доходам от долговых обязательств при погашении обязательства, возникшего в связи с открытием аккредитива, относятся назначенные финансирующим банком проценты (комиссия) за отсрочку возмещения. Здесь необходимо обратить особое внимание на то, что к объекту налогообложения в виде процентных доходов отнесены процентные доходы от долговых обязательств, независимо от способа их оформления. Таким образом, обложению налогом на доходы подлежат в том числе и доходы по ценным бумагам, условиями выпуска которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (дисконта).

Напомним, что ранее в соответствии со ст. 10 Закона налогообложению подлежали доходы от долговых обязательств (требований) любого вида, за исключением оформленных ценными бумагами.

Согласно п. 1.3 ст. 146 НК к объектам налогообложения относятся доходы в виде роялти. При этом к ним относятся вознаграждение за использование имущественных прав или предоставление права пользования имущественными правами на объекты авторского права, включая произведения литературы, искусства, науки, компьютерные программы, другие произведения, относящиеся к объекту авторского права, на объекты смежных прав, включая исполнение фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, а также плата за лицензию, патент, товарный знак, знак обслуживания, фирменное наименование, чертеж, полезную модель, схему, формулу, промышленный образец или процесс либо за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (в том числе ноу-хау), за использование имущества на территории Республики Беларусь либо предоставление права пользования таким имуществом, кроме платежей по аренде международных (континентальных и межконтинентальных) каналов и сетей электросвязи,

Можно отметить, что теперь к роялти отнесены доходы в виде платы за лицензии, которые ранее выделялись в отдельный объект налогообложения.

Налоговое законодательство Республики Беларусь по-прежнему относит к объектам налогообложения доходы за использование имущества на территории Беларуси либо предоставление права пользования таким имуществом, кроме платежей по аренде международных (континентальных и межконтинентальных) каналов и сетей электросвязи. В то же время отметим, что более прогрессивным считается подход тех государств, в которых доходы в виде арендной платы и иной платы за использование имущества не признаются объектом обложения налогом на доходы.

Согласно п. 1.4 ст. 146 НК налогообложению подлежат доходы в виде дивидендов и приравненных к ним доходов, признаваемых таковыми в соответствии с п. 1 ст. 35 НК. Напомним, что согласно п. 1 ст. 35 НК дивидендом считается любой доход, начисленный унитарным предприятием собственнику его имущества, иной организацией (кроме простого товарищества) участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения. К дивидендам приравниваются доходы, получаемые по соглашениям (долговым обязательствам), предусматривающим участие в прибылях.

Пунктом 2 ст. 35 НК предусмотрено, что не признаются дивидендами:

- выплаты участнику (акционеру) организации в денежной или натуральной форме и размере, не превышающем его взноса (вклада) в уставный фонд этой организации, при ее ликвидации либо при выходе (исключении) участника (акционера) из состава участников (акционеров) организации, при приобретении организацией принадлежащей ее участнику доли (части доли) в уставном фонде этой организации или акций (части акций) этой организации у ее акционера;

- выплаты участникам (акционерам) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций (паев), произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров).

В соответствии с п. 1.6 ст. 146 НК объектом налогообложения признаются доходы от проведения и организации на территории Республики Беларусь концертно-зрелищных мероприятий, в том числе концертов, аттракционов, зверинцев, цирковых программ. До 1 января 2010 г. налогом на доходы облагались только доходы от проведения на территории Беларуси указанных концертно-зрелищных мероприятий. Следовательно, теперь объектом налогообложения стали и доходы от организации соответствующих мероприятий. Подпунктом 1.7 ст. 146 НК к объектам налогообложения отнесены доходы в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров. Ранее Закон относил к таким доходам лишь суммы штрафов и пеней за нарушение договорных обязательств. Подпунктом 1.11.3 ст. 146 НК установлено, что налогообложению подлежат доходы от отчуждения ценных бумаг на территории Беларуси (кроме акций) и (или) их погашения. В соответствии с Законом к объектам налогообложения относились лишь доходы от отчуждения долей (паев, акций), принадлежащих участникам организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, либо их частей. Отметим, что последний вид доходов также подлежит налогообложению, но уже в соответствии с отдельной нормой (п. 1.11.4 ст. 146 НК).

Согласно п. 1.12.9 ст. 146 НК в число объектов налогообложения по-прежнему входят доходы от оказания услуг по страхованию (сострахованию, перестрахованию), за исключением доходов (вознаграждений, гонораров), выплачиваемых иностранным организациям за урегулирование страховых случаев по страховым сертификатам, удостоверяющим договор страхования "Зеленая карта", а также доходов от оказания услуг в области страхования в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом. Как можно заметить, из сферы налогообложения исключены доходы от оказания услуг в области страхования в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом, что вполне объяснимо, поскольку сами доходы от осуществления таких перевозок не относятся теперь к объектам налогообложения.

В соответствии с п. 1.13 ст. 146 НК объектом налогообложения теперь признаются доходы от недвижимого имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, переданного в доверительное управление. Отметим, что в соответствии со ст. 895 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК) по договору доверительного управления имуществом одна сторона (вверитель) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а доверительный управляющий обязуется за вознаграждение осуществлять управление этим имуществом в интересах вверителя или указанного им лица (выгодоприобретателя). Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему.

Пунктом 3 ст. 895 ГК предусмотрено, что сделки с переданным в доверительное управление имуществом доверительный управляющий совершает от своего имени, указывая при этом, что он действует в качестве такого управляющего. Это условие считается соблюденным, если при совершении действий, не требующих письменного оформления, другая сторона информирована об их совершении доверительным управляющим в этом качестве, а в письменных документах после имени или наименования доверительного управляющего помещен знак "Д.У.".

Как и прежде, к объектам налогообложения относятся:

1) доходы от реализации на территории Беларуси товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров;

2) доходы от выполнения инновационных работ, включая научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, разработку конструкторской и технологической документации на опытные образцы (опытную партию) товаров, изготовление и испытание опытных образцов (опытной партии) товаров, предпроектные и проектные работы (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и иные аналогичные работы);

3) доходы от предоставления гарантии и (или) поручительства;

4) доходы от предоставления дискового пространства и (или) канала связи для размещения информации на сервере и услуг по его техническому обслуживанию;

5) доходы от отчуждения:

- недвижимого имущества, находящегося на территории Республики Беларусь;

- предприятия (его части) как имущественного комплекса, находящегося на территории Беларуси, собственником которого является иностранная организация;

- ценных бумаг на территории Республики Беларусь (кроме акций) и (или) их погашения;

- долей в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Беларуси, либо их частей;

6) доходы от оказания услуг:

- консультационных, бухгалтерских, аудиторских, маркетинговых, юридических, инжиниринговых (за исключением доходов от услуг, оказываемых белорусским организациям и белорусским индивидуальным предпринимателям в целях подтверждения соответствия процесса производства, продукции, иных объектов требованиям технических нормативных правовых актов Республики Беларусь в области технического нормирования и стандартизации и (или) требованиям, установленным законодательством иностранного государства или международными стандартами). К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации товаров (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации объектов инфраструктуры, промышленных, сельскохозяйственных и других объектов;

- по доверительному управлению недвижимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь;

- курьерских;

- посреднических. Посредническими признаются услуги по содействию в установлении контактов и заключении сделок (договоров, контрактов) между производителями (подрядчиками, исполнителями) и потребителями (заказчиками), продавцами (поставщиками) и покупателями, а также услуги комиссионеров (поверенных) и иных лиц, действующих на основании договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров;

- управленческих;

- по найму и (или) подбору работников, в том числе физических лиц, для осуществления ими профессиональной деятельности;

- по обучению;

- по хранению имущества;

- по рекламе (за исключением выплачиваемых иностранным организациям доходов, связанных с участием белорусских организаций и белорусских индивидуальных предпринимателей в выставках и ярмарках в иностранных государствах);

- по установке, наладке, обследованию, обслуживанию, измерению, тестированию линий, механизмов, оборудования, приборов, приспособлений, сооружений, нематериальных активов, находящихся на территории Республики Беларусь, за исключением доходов, получаемых от обучения, проведения консультаций и (или) оказания услуг по установке, наладке, обследованию, измерению и тестированию линий, механизмов, оборудования, приборов, приспособлений и сооружений, которые являются неотъемлемым условием внешнеторгового договора на их приобретение в собственность (во временное пользование);

- по сопровождению и охране грузов.

Еще раз напомним, что ст. 146 НК устанавливает лишь перечень объектов налогообложения. При этом по общему правилу к объектам относятся лишь те доходы, которые получены из источников в Беларуси.

Нельзя не учитывать, что место источника дохода определяется не по территориальному признаку, а по правилам, определенным налоговым законодательством. При этом доходами от источников в Беларуси признаются доходы (в том числе авансовые платежи), начисляемые (выплачиваемые) иностранной организации и перечисленные в п. 3 ст. 146 НК. В то же время согласно п. 4 ст. 146 НК объектом налогообложения налогом на доходы не признаются доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, полученные из источников в Беларуси от предоставления ими белорусским организациям денежных средств в виде кредитов и займов:

- полученных этими иностранными организациями от размещения ценных бумаг, выпускаемых ими в целях направления таких средств белорусским организациям;

- в рамках кредитного договора или договора займа, заключаемого между белорусской организацией и несколькими иностранными организациями (синдицированного кредитного договора).

При включении в кредитный договор или договор займа положений, предусматривающих выплату компенсации иностранным организациям за осуществление ими видов деятельности в связи с предоставлением указанных кредитов и займов, сумма такой компенсации не облагается налогом на доходы.

Следует отметить, что эти положения не являются новыми: аналогичные правила были предусмотрены Указом Президента Республики Беларусь от 30.06.2009 № 356 "О некоторых вопросах налогообложения доходов иностранных организаций".

Налоговая база

Вопросам определения налоговой базы налога на доходы посвящена ст. 147 НК. Здесь в первую очередь необходимо обратить внимание на положения п. 1.2 данной статьи, в соответствии с которым налоговая база налога на доходы по доходам, указанным в п. 1.4 ст. 146 НК, определяется в порядке, установленном п. 4 ст. 141 НК.

Отметим, что п. 4 ст. 141 НК установлен новый порядок исчисления налоговой базы налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями. В соответствии с ним исчисление налоговой базы производится по формуле:

НБ = К х (ДН – ДП),

где НБ - сумма налоговой базы;

К - отношение суммы дивидендов, причитающейся плательщику, к общей сумме прибыли, распределенной в качестве дивидендов;

ДН - общая сумма прибыли, распределенной в качестве дивидендов;

ДП - сумма дивидендов, полученная белорусской организацией, начислившей дивиденды, в текущем календарном году и (или) в непосредственно предшествовавшем календарном году, если эти суммы дивидендов ранее не учитывались такой организацией при определении налоговой базы в составе показателя ДП и получены не ранее 1 января 2009 г. При этом дивиденды, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату их получения.

При определении налоговой базы значение показателя ДП учитывается в размере, не превышающем значение показателя ДН (подробнее см. статью "Налог на прибыль", опубликованную в № 2 за 2010 год, раздел "Определение налоговой базы налога на прибыль", с. 26).

Согласно п. 1.1.6 ст. 147 НК налоговая база налога на доходы определяется как общая сумма доходов, указанных в п. 1.13 ст. 146 НК, за вычетом документально подтвержденных затрат в сумме вознаграждения доверительному управляющему, если выплата такого вознаграждения предусмотрена договором доверительного управления. Введение такого вычета обусловлено введением нового объекта налогообложения, о чем упоминалось выше.

Ранее в Законе имелся определенный пробел в части определения налоговой базы. В частности, в п. 4 ст. 10 Закона было указано, что при исчислении налога на доходы при отчуждении долей, паев (их части) организации, находящейся на территории Республики Беларусь, участниками такой организации из общей суммы дохода, начисленного иностранной организации, вычитаются документально подтвержденные затраты, понесенные ею на приобретение доли, пая (их части) или вклада в уставный фонд такой организации. Что касается расходов на приобретение отчуждаемых акций, то какое-либо упоминание о них в Законе отсутствовало.

С вступлением в силу Особенной части НК подобный пробел устранен. В частности, п. 1.1.4 ст. 147 НК определено, что налоговая база налога на доходы при отчуждении доли в уставном фонде (пая, акций) организации, находящейся на территории Беларуси, либо ее части участниками такой организации определяется как общая сумма доходов за вычетом документально подтвержденных затрат на приобретение доли (пая, акций) либо ее части или внесение взноса (вклада) в уставный фонд такой организации. При этом сумма взноса (вклада) в уставный фонд организации, производившегося в белорусских рублях или иностранной валюте, подлежит пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день начисления дохода иностранной организации и на день фактического внесения взноса (вклада).

Ставки налога на доходы

Одним из самых либеральных нововведений НК, на наш взгляд, является снижение размера ставки на доходы в виде дивидендов с 15 до 12%. В соответствии со ст. 149 НК с 1 января 2010 г. ставки налога на доходы устанавливаются в следующих размерах:

- по доходам, указанным в п. 1.1 ст. 146 НК (плата за перевозку и фрахт), - 6%;

- по доходам, указанным в п. 1.2 ст. 146 НК (процентные (купонные) доходы от долговых обязательств), - 10%;

- по доходам, указанным в п. 1.4 и 1.11.4 ст. 146 НК (дивиденды и приравненные к ним доходы, а также доходы от отчуждения долей в уставном фонде), - 12%;

- по другим доходам, указанным в п. 1 ст. 146 НК, - 15%.

Кроме того, п. 2 ст. 149 НК установлено, что ставка налога на доходы по дивидендам, долговым обязательствам, роялти, лицензиям, если источником выплаты такого дохода является резидент Парка высоких технологий, составляет всего 5%, если более льготный режим не установлен действующими для Беларуси международными договорами Республики Беларусь по вопросам налогообложения (далее - международные договоры).

Устранение двойного налогообложения

НК, как и Закон, предусматривает возможность освобождения от уплаты налога на доходы в Республике Беларусь или снижения его размера на основании положений международных соглашений.

В соответствии со ст. 151 НК для целей применения положений международных договоров иностранная организация, являющаяся фактическим владельцем дохода, представляет по форме и в порядке, установленным Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь, подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в том иностранном государстве, с которым Беларусь имеет действующий для нее международный договор по вопросам налогообложения (далее - подтверждение), которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. Подтверждение представляется в налоговый орган ежегодно и действительно на протяжении календарного года, в котором оно выдано, причем оно может представляться как до, так и после уплаты налога на доходы.

В ст. 151 НК приведены и другие особенности представления подтверждения.

Представление подтверждения в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента является основанием для неудержания налога на доходы или удержания налога на доходы по пониженным ставкам. Соответственно при непредставлении в налоговый орган подтверждения налог на доходы удерживается и перечисляется в бюджет в установленном порядке.

Таким образом, с 2010 года изменена процедура применения положений международных договоров. Если ранее подтверждение являлось основанием для неудержания налога или удержания налога по пониженным ставкам только после рассмотрения его налоговым органом Республики Беларусь и вынесения по нему решения о применении международного договора, то теперь достаточно представления самого подтверждения.

Возврат ранее удержанного (уплаченного) налога на доходы, в отношении которого международными договорами предусмотрены иные положения, чем те, которые установлены НК, осуществляется налоговым органом по месту постановки на учет налогового агента в белорусских рублях после подачи заявления о возврате (зачете) налога, подтверждения, копии договора (или иного документа), в соответствии с которым выплачивался доход (платеж) иностранной организации.

Применение положений НК к сделкам, заключенным до 1 января 2010 г.

При применении новых положений законодательства необходимо учитывать правила их применения во времени.

Статьей 2 Закона Республики Беларусь от 29.12.2009 № 72-3 "О введении в действие Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь, внесении изменений и дополнений в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения" предусмотрено, что Особенная часть НК применяется только к отношениям, регулируемым налоговым законодательством и возникшим с 1 января 2010 г. По отношениям, регулируемым налоговым законодательством, возникшим до указанной даты, Особенная часть НК применяется к тем правам и обязанностям, которые возникнут после введения ее в действие.

С учетом сказанного для определения подлежащих применению норм необходимо определить момент возникновения обязательств у плательщика (налогового агента).

Статьей 148 НК определено, что дата возникновения обязательств по уплате налога на доходы определяется как приходящийся на налоговый период день начисления иностранной организации дохода (платежа).

При этом днем начисления дохода (платежа) иностранной организации признается наиболее ранняя из следующих дат:

- дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) факта выполнения иностранной организацией работ, оказания услуг, приобретения у иностранной организации недвижимого имущества, приобретения предприятия как имущественного комплекса (его части), принадлежащего иностранной организации, приобретения доли (пая, акций), принадлежащей иностранной организации как участнику организации, либо ее части;

- дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) обязательств перед иностранной организацией по выплате доходов в виде дивидендов, доходов от долговых обязательств, роялти, операций по реализации (погашению) ценных бумаг (кроме акций), реализации товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров;

- дата отражения в бухгалтерском учете (но не позднее даты, когда такое отражение должно быть произведено в соответствии с законодательством) факта выплаты налоговым агентом дохода иностранной организации (факта осуществления платежа, передачи имущества, имущественных прав, проведения зачета встречных однородных требований в зависимости от установленной сторонами договора формы расчета).

Если доход выплачивается иностранной организации другой иностранной организацией, не имеющей в Республике Беларусь представительства, необходимо учитывать положения п. 3 ст. 148 НК, которым, в частности, установлено, что днем начисления такого дохода (платежа) признается наиболее ранняя из следующих дат:

- дата совершения хозяйственной операции на территории Беларуси, с которой связано получение дохода, признаваемого объектом налогообложения налогом на доходы;

- дата выплаты дохода иностранной организации (факта осуществления платежа, передачи имущества, имущественных прав, проведения зачета встречных однородных требований в зависимости от установленной сторонами договора формы расчета).

Перечисленные нормы необходимо учитывать при выборе правил, применяемых при исчислении налога на доходы.

Например, у плательщика возникает вопрос, какую ставку налога применять при обложении дохода иностранной организации, которая является учредителем (участником) белорусского общества с ограниченной ответственностью, в виде дивидендов, начисленных за 2009 год. В данном случае необходимо учитывать, что дивиденды образуются в результате распределения прибыли ООО между его участниками. Прибыль распределяется между ними в определенный момент времени, и с учетом положений НК (прежде это был п. 4 ст. 10 Закона) необходимо определить, на какую дату приходится момент возникновения обязательств по уплате налога на доходы. Если обязательство возникло до 1 января 2010 г., то следует применять положения Закона. В противном случае применяются новые правила.

В частности, рассматривая доходы в виде дивидендов, которые были начислены в 2009, но выплачиваются в 2010 году, следует учитывать, что они должны облагаться с применением прежней налоговой ставки в размере 15%.