

**КАТЕГОРИЯ "ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО"
В МЕЖДУНАРОДНЫХ И НАЦИОНАЛЬНЫХ
НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ**

Иностранные юридические лица, осуществляющие экономическую деятельность в Республике Беларусь, являются субъектами внутренних и международных налоговых отношений. Категория "постоянное представительство для целей налогообложения" — одна из ключевых в нормативных актах, регулирующих эту сферу правоотношений, поэтому требует подробного рассмотрения.

В национальном законодательстве постоянное представительство для целей налогообложения рассматривается как обособленный субъект, осуществляющий самостоятельную предпринимательскую деятельность.

Так, в соответствии с п. 3 ст. 7 закона "О налогах на доходы и прибыль" под постоянным представительством иностранного юридического лица, расположенным на территории Республики Беларусь, для целей налогообложения понимается:

а) обособленное структурное подразделение (учреждение), через которое осуществляется предпринимательская деятельность иностранного юридического лица на территории Республики Беларусь;

б) юридическое или физическое лицо, осуществляющее деятельность на территории Республики Беларусь по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг в соответствии с условиями договора поручения, комиссии или аналогичных договоров в интересах и в пользу иностранного юридического лица [1].

Из приведенного определения вытекают два существенных признака постоянного представительства:

- 1) создание для осуществления предпринимательской деятельности;
- 2) местом деятельности является территория Республики Беларусь.

Налоговый кодекс Республики Беларусь не содержит определения предпринимательской деятельности. Но п. 2 ст. 1 его устанавливает, что институты, понятия и термины гражданского и других отраслей права применяются в тех значениях, в каких они используются в этих отраслях права, если иное не установлено Налоговым кодексом Республики Беларусь [2].

Следовательно, для установления характера деятельности необходимо применить определение предпринимательской деятельности, сформулированное в

Гражданском кодексе Республики Беларусь как самостоятельной, осуществляемой от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, выполнения работ или оказания услуг (ч. 2 п. 1 ст. 1 ГК) [3].

В предыдущей редакции ст. 7 закона "О налогах на доходы и прибыль" использовался термин "хозяйственная деятельность", который является более широким, так как охватывает и деятельность, не направленную на систематическое извлечение прибыли.

Модельный налоговый кодекс оперирует категорией, синонимичной категории "хозяйственная деятельность", — "экономическая деятельность", под которой понимается всякая деятельность по производству и (или) реализации товаров, работ (услуг), а также любая иная деятельность, направленная на получение доходов (прибыли) независимо от результатов такой деятельности (подп. 5 п. 1 ст. 10) [4].

В соответствии со ст. 1112 Гражданского кодекса Республики Беларусь гражданская правоспособность иностранного юридического лица определяется по праву страны, где учреждено юридическое лицо. Поэтому иностранные юридические лица, которые являются некоммерческими организациями согласно национальному законодательству, не могут иметь на территории Республики Беларусь постоянное представительство для целей налогообложения, так как их деятельность не направлена на систематическое извлечение прибыли, т.е. в нашем законодательстве произошло сужение круга возможных плательщиков налога на прибыль.

Второе необходимое условие создания постоянного представительства — нахождение места деятельности на территории Республики Беларусь. Анализируемый закон не содержит формулировки понятия "место деятельности". Вместо этого и он, и Инструкция об особенностях исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство (п. 4, 5), и модель Налогового кодекса СНГ (ст. 35) предлагают обширный перечень мест деятельности образующих или не образующих постоянное представительство в налоговых целях.

Согласно п. 2 ст. 306 Налогового кодекса Российской Федерации под постоянным представительством иностранной организации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации [5]. Как видно, данная статья указывает еще на один обязательный критерий для возникновения постоянного представительства — регулярный характер деятельности. Конечно, он поглощается признаком систематичности дефиниции "предпринимательская деятельность", но нелишне отметить его и специально, так как только регулярная деятельность на территории другого государства ведет к образованию постоянного представительства для целей налогообложения.

Термин "постоянное представительство" — один из основных понятий и в международном налоговом праве. Он применяется для определения обязательств по налогу на прибыль, так как Республика Беларусь имеет право облагать прибыль от коммерческой деятельности иностранного юридического лица в том случае, если она получена в результате деятельности этого лица в Республике Беларусь через постоянное представительство и в той части, которая непосредственно относится к постоянному представительству. Прибыль от иной деятельности не может быть объектом налогообложения в Республике Беларусь, так как нет ни экономической, ни юридической связи иностранной компании с нашей страной.

Согласно Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) 1977 г. по налогам на доходы и капитал, принципов которой

придерживается и Республика Беларусь в международной налоговой политике, под постоянным представительством понимается фиксированное место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ее ведет, включая место управления, филиал, контору, фабрику, завод, шахту, буровую установку, причал или другое место добычи природных ископаемых, строительную площадку, строительный или сборный объект, а также зависимые агенты [6, 55].

Основными признаками постоянного представительства для целей налогообложения, сформулированными в данном определении, являются:

- 1) наличие *"места"* осуществления деятельности;
- 2) место осуществления деятельности должно быть *фиксированным*;
- 3) осуществление *деятельности* через фиксированное место.

Модель соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество, разработанная Республикой Беларусь для двусторонних налоговых договоров, предлагает под *"постоянным представительством"* понимать постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется коммерческая деятельность предприятия [7, 42].

В модели Республики Беларусь по сравнению с моделью ОЭСР:

1) определяющим признаком постоянного представительства также является место осуществления деятельности;

2) уточняется характер деятельности, которая должна быть коммерческой;

3) применяется критерий постоянства вместо критерия фиксированноеTM.

На наш взгляд, это объясняется структурой построения нормы. Зависимые агенты, деятельность которых может носить постоянный, а не фиксированный характер, в Модельной конвенции... названы через запятую, в едином определении, а в модели Республики Беларусь — это отдельный пункт. Фиксированность же по отношению к месту управления, филиалу, конторе, фабрике, заводу, шахте, буровой установке, месту добычи природных ископаемых, строительной площадке предполагает постоянство.

Определения *"постоянного места деятельности"* в тексте Модельной конвенции... и в текстах соглашений, заключенных Беларусью, не дается. Вместо этого перечисляются виды объектов, на которые распространяется данный термин: место управления; отделение; контору; фабрику; мастерскую; рудник, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов; помещение, используемое для сбыта товаров или изделий.

Строительная площадка или строительный, монтажный, либо сборочный объект, или связанная с ними надзорная деятельность, являются постоянным представительством, если они существуют более 12 месяцев (п. 2, 3 ст. 5).

Все те объекты, которые нельзя отнести ни к одной из перечисленных категорий, не рассматриваются в качестве постоянного представительства для целей налогообложения. Они не перечисляются в Модельной конвенции... Вместо этого в п. 4 называются виды деятельности предприятия, с постоянным местопребыванием в одном договаривающемся государстве, которые не рассматриваются как осуществляемые им в другом договаривающемся государстве через постоянное представительство. Это: использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров или изделий, принадлежащих предприятию; содержание запасов товаров или изделий принадлежащих предприятию исключительно в целях хранения, демонстрации или поставки; содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей переработки другим предприятием; содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий или для сбора информации для предприятия; содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления для предприятия любой другой деятельности подготовительного или вспомогательного характера; содержание постоянного места деятельности исключительно для любого сочетания видов деятельно-

сти, упомянутых ранее, при условии, что такая деятельность в целом постоянного места деятельности, вытекающего из этого сочетания, имеет подготовительный или вспомогательный характер.

Пункты 5 — 7 Модельной конвенции... определяют случаи, когда деятельность через посредника (агента, брокера) приводит к тому, что образуется постоянное представительство для целей налогообложения.

Анализ текстов двусторонних договоров Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения позволяет сказать, что большинство из них восприняло формулировки Модельного соглашения Республики Беларусь и Типового соглашения СНГ. Однако есть и особенности. Так, договор с Польшей к объектам, которые рассматриваются как "постоянное место деятельности", относит помещение, используемое для сбыта продукции, или получения либо размещения заказов. Договоры с Туркменистаном и Польшей сюда же относят и склад лица, представляющего складские помещения другим лицам.

Конвенция с Азербайджаном наряду с местом, используемым предприятием одного договаривающегося государства для сбыта товаров, изделий, работ и услуг на территории другого договаривающегося государства в понятие "постоянного представительства" включает установку, сооружение, судно или любое другое место, используемое для разведки природных ресурсов.

Положение об установке или сооружении, которое используется для разведки или разработки природных ресурсов, включено в договоры с Украиной и Индией. Соглашение между правительством Республики Беларусь и правительством Индии помимо всех названных пунктов включает еще пункт о том, что "ферма, плантация, щ ішшае месца, дзе выконваецца дзейнасць, звязаная з сельскай, лясной гаспадаркай, работай на плантацыях, або ішшая падобная дзейнасць" также включаются в "постоянное представительство" для целей налогообложения (подп. h.n. 2 ст. 5) [8]. Ферма, плантация или другое место, где осуществляется деятельность, связанная с сельским или лесным хозяйством, охватывается понятием "постоянное представительство" и в Соглашении между правительством Республики Беларусь и правительством Объединенных Арабских Эмиратов.

Что касается строительной площадки или объекта, то в большинстве договоров они составляют постоянное представительство, если продолжаются более 12 месяцев.

Однако временной период для строительной площадки может быть и иным. Так, в соглашениях с Индией, Латвией, Вьетнамом, Эстонией, Туркменистаном он установлен в 6 месяцев, в конвенции с Ливаном — 9 месяцев в любом двенадцатимесячном периоде, а с Китаем — 18 месяцев. В Соглашении с Российской Федерацией временные рамки не установлены вообще.

Перечень видов деятельности, которые не составляют постоянного представительства, даже если они проводятся через постоянное место деятельности, в двусторонних договорах обычно включает 6 подпунктов и представляет собой вариации аналогичного пункта Модельного соглашения Республики Беларусь и Типового соглашения СНГ. Отличительной чертой рассматриваемых видов деятельности является их подготовительный или вспомогательный характер.

Среди конкретных договоров следует отметить соглашение Беларусь — Объединенные Арабские Эмираты, которое среди прочих видов деятельности, не приводящих к образованию постоянного представительства называет "продаж тавараў або вырабаў, яшя належаць прадпрыемству, што дэманструюцца ў рамках часовай ярмарш або выстаўк1, якая прымеркавана да пэўнай падзе1, пасля закрыцця названай ярмарю або выстаўю, пры ўмове што баю або кампаніі, якія ўдзельшчаюць, выконваюць усе ўмовы ў той Дагаворнай Дзяржаве, у якой дэманструюцца тавары" (подп. g. п. 4 ст. 5) [9]. Соглашение Беларусь — Швейцария к этой группе относит также "утрыманне пастаяннага месца дзейнасці выключна для мэт рэк-

ламы, для прадастаўлення шфармацый, для навуковых даследаванняў або падобнай дзейнасці, якая мае падрыхтоўчы, або дапаможны характар для прадпрыемства; зборачны або мантажны аб'ект, які ажыццяўляецца прадпрыемствам адной Дагаворнай Дзяржавы ў другой Дагаворнай Дзяржаве ў сувязі з пастаўкай машын або абсталявання, што выпушчаны гэтым прадпрыемствам» (подп. е, ф. п. 4 ст. 5) [10].

В отношении деятельности зависимых и независимых агентов в двусторонних договорах с участием Республики Беларусь также используются подходы, сформулированные в Модельном и Типовом соглашениях.

Определение понятия "постоянное представительство", применяемое в конкретных международных договорах, может отличаться от того, которое используется в национальном законодательстве каждой из стран, и в договорах с различными странами могут применяться отличные друг от друга определения.

Так, ст. 177 НК Казахстана предусматривает:

1. Постоянным учреждением нерезидента в Республике Казахстан признается постоянное место деятельности, через которое он полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность, включая деятельность, осуществляемую через уполномоченное лицо, в частности:

1) любое место осуществления деятельности, связанной с производством, переработкой, комплектацией, фасовкой, упаковкой, поставкой, реализацией товаров независимо от сроков осуществления деятельности;

2) любое место управления, филиал, отделение, представительство, бюро, контора, офис, кабинет, агентство, фабрика, мастерская, цех, лаборатория, магазин, склад нерезидента независимо от сроков осуществления деятельности;

3) любое место осуществления деятельности, связанной с добычей природных ресурсов, включая место добычи углеводородов: шахту, рудник, нефтяную и (или) газовую скважину, карьер, наземные или морские вышки и (или) скважины, независимо от сроков осуществления деятельности;

4) любое место осуществления деятельности (в том числе контрольной или наблюдательной), связанной с трубопроводом, газопроводом, разведкой и (или) разработкой природных ресурсов, упаковкой, монтажом, сборкой, наладкой, пуском и (или) обслуживанием оборудования, независимо от сроков осуществления деятельности;

5) любое другое место осуществления деятельности, связанной с эксплуатацией игровых автоматов (включая приставки), компьютерных сетей и каналов связи, аттракционов, транспортной или иной инфраструктурой, независимо от сроков осуществления деятельности.

2. Строительная площадка, монтажный или сборочный объект, проведение проектных работ образуют постоянное учреждение независимо от сроков осуществления работ.

При этом под строительной площадкой (объектом), в частности, понимается место осуществления деятельности по возведению и (или) реконструкции объектов недвижимости, в том числе строительство зданий, сооружений и (или) проведение монтажных работ, строительство и (или) реконструкция мостов, дорог, каналов, укладка трубопроводов, монтаж энергетического, технологического или иного оборудования и (или) осуществление прочих схожих работ.

3. Нерезидент также образует постоянное учреждение в Республике Казахстан, если:

1) производит сбор страховых премий и (или) осуществляет страхование или перестрахование рисков в Республике Казахстан через уполномоченного агента;

2) оказывает услуги на территории Республики Казахстан непрерывно более девяноста календарных дней в любом последовательном двенадцатимесячном пе-

риоде, оканчивающемся в данном налоговом периоде, через служащих или персонал, нанятых для этих целей;

3) является участником простого товарищества (договора о совместной деятельности), образованного в соответствии с законодательством Республики Казахстан и действующего на территории Республики Казахстан;

4) проводит выставки в Республике Казахстан на платной основе и (или) на которых производится реализация товаров;

5) на основании договорных отношений наделяет резидента или нерезидента правом представлять его интересы в Республике Казахстан, действовать или заключать от его имени контракты (договоры, соглашения).

4. Временные или сезонные перерывы при осуществлении деятельности, указанной в настоящей статье, не приводят к ликвидации постоянного учреждения [11].

Определение постоянного представительства для целей налогообложения по законодательству Беларуси приводилось выше.

В соответствии же со ст. 5 Соглашения Беларусь — Казахстан термин "постоянное учреждение (представительство)" означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия.

Термин "постоянное учреждение (представительство)", в частности, включает: место управления; отделение; контору; фабрику; мастерскую; рудник, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов; помещение, используемое для сбыта товаров или изделий; строительную площадку или строительный, монтажный или сборочный объект или услуги, связанные с наблюдением за выполнением этих работ, если только такая площадка или объект существуют в течение более двенадцати месяцев или такие услуги оказываются в течение более чем двенадцати месяцев; установку или сооружение, используемые для разведки природных ресурсов, или услуги, связанные с наблюдением за выполнением этих работ, или буровую установку, или судно, используемые для разведки природных ресурсов, если только такое использование длится в течение более двенадцати месяцев или такие услуги оказываются более чем двенадцать месяцев [12]. Постоянное учреждение (представительство) образует и деятельность зависимых агентов.

Итак, подведем итоги изложенному:

1. Термин "постоянное представительство" для установления налогового статуса иностранного юридического лица или его агента не имеет организационно-правового значения.

2. В настоящее время ни наукой, ни практикой не выработано единого обобщающего универсального определения дефиниции "постоянное представительство". И, по нашему мнению, это вряд ли возможно, так как эта категория применяется во внутренних и внешних правовых отношениях. С одной стороны, фискальная функция — это область суверенного права каждого государства настолько, что ни одно из них не допустит вторжения в налоговую юрисдикцию. Наверное, поэтому все международные акты в налоговой сфере обличены в форму моделей. С другой стороны, глобализация, интернационализация хозяйственных отношений требуют, чтобы данная категория была довольно подвижной, мобильной, пригодной к использованию как для внутренних налоговых отношений, так и для международных.

3. Реально и необходимо в срочном порядке на законодательном уровне привести в порядок терминологию, приблизив ее к международному стандарту. Ведь термин "постоянное представительство" у нас применяется в международных налоговых соглашениях для определения налогового положения лица, в гражданско-правовых отношениях — для обозначения обособленного подразделения юридического лица и института представительства, когда представитель от имени представляемого на основании закона, доверенности или административного акта выполняет некоторые действия в пользу последнего. В международных налого-

вых документах используется термин "постоянное деловое учреждение" ("permanent establishment"). Контору (учреждение) для представления интересов предприятия (фирмы) за рубежом в английском языке обозначают "representative office". Мы же, чтобы не допустить смешения понятий на русском языке после слов "постоянное представительство" должны добавлять "для целей налогообложения", а это объективно затрудняет восприятие наших правовых установлений. В настоящее время только соглашения с Казахстаном, Киргизией и Арменией содержат своеобразный симбиоз национальных законодательств Беларуси и этих стран в виде термина "постоянное учреждение (представительство)".

Литература

1. О налогах на доходы и прибыль: Закон Респ. Беларусь, 22 дек. 1991 г. // Ведомости Респ. Беларусь. 1992. № 4. Ст. 77.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2003 г. № 4. 2/920.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1999. № 7-9. Ст. 101.
4. Модельный налоговый кодекс СНГ // Информ. бюл. Межпарламентская Ассамблея СНГ. 2001. № 26. Ст. 112-122.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон, 5 авг. 2000 г. // Собр. законодательства Российской Федерации, 8 авг. 2000 г.
6. *Лоценкова Е.* Постоянное представительство иностранных юридических лиц в свете измененного налогового законодательства России // Юрист. 2002. № 10.
7. Модель соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество // Сб. межправительств, и межгосударств, соглашений, заключенных Респ. Беларусь, об избежании двойного налогообложения. Мн., 2003.
8. Пагадненне паміж Урадам Рэспублікі Беларусь і Урадам Рэспублікі Гвэньі аб пазбяганні двойнога падаткаабкладання і папярэджанні ўхінення ад выплаты падаткаў у дачыненні да падаткаў на даходы і маёмасць (каттал). 27.09. 1997 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1998. № 27. Ст. 453.
9. Пагадненне паміж Урадам Рэспублікі Беларусь і Урадам Аб'яднаных Арабскіх Эміратаў аб пазбяганні двойнога падаткаабкладання і папярэджанні ўхінення ад выплаты падаткаў у дачыненні да падаткаў на даходы і маёмасць. 27.03. 2000 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2000. № 106. 2/217.
10. Пагадненне паміж Урадам Рэспублікі Беларусь і Швейцарскаму Федэральным Саветам аб пазбяганні двойнога падаткаабкладання і папярэджанні ўхінення ад выплаты падаткаў у дачыненні да падаткаў на даходы і каттал. 26.04. 1999 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 1999. № 94. 2/74.
11. О налогах и других обязательных платежах в бюджет: Кодекс Республики Казахстан // Ведомости Парламента Респ. Казахстан. 2001. № 11 — 12. Ст. 168.
12. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1998. № 8. Ст. 208.