

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

*Лещенко С.К., Белорусский государственный университет,
кандидат юридических наук, доцент*

В сфере правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом важную роль играют двусторонние налоговые соглашения (конвенции) в отношении доходов и капитала. Они разрабатываются на основе модельных конвенций, относящихся к актам так называемого «мягкого права», которые черпают свою фактическую нормативность не в формальных источниках, а в авторитетности принявших их субъектов [1, с. 64]. Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала ОЭСР и официальные комментарии к ней – пример акта мягкого права, используемого, в том числе, государствами, не являющимися членами данной международной организации.

Несмотря на широкое применение анализируемого акта, он обладает рядом недостатков в отношении государств-импортеров капитала: ограничение налогообложения дохода у источника его получения; узкое понимание постоянного представительства по сравнению с Модельной налоговой конвенцией ООН. Как отмечают американские исследователи, государства-члены БРИКС (Бразилия, Россия, Индия, Китай, Южная Африка) и другие государства-источники получения доходов, будучи вовлеченными в судебные процессы со многими транснациональными корпорациями относительно защиты собственной налоговой базы, активно возражают против продолжения применения Модельной конвенции ОЭСР [2, с. 5].

Переход к использованию Модельной конвенции ООН, которая в большей степени, чем Модельная конвенция ОЭСР, отвечает интересам данных стран, тем не менее, не целесообразен. Эта конвенция менее актуализирована в целом, в первую очередь, в вопросах налогового администрирования. Решение проблемы видится в изменении Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Фискальные интересы государств, в которых находится источник дохода, могут быть учтены посредством расширения понятия постоянного представительства за счет новых видов экономической активности нерезидентов и увеличения ставок налогов, взимаемых у источника выплаты доходов. Первостепенной задачей в настоящее время является согласование общей позиции развивающихся стран по этому вопросу [3, с. 567] и прекращение практики применения мер по расширению налоговой базы государствами в одностороннем порядке, поскольку последнее приводит к возникновению двойного налогообложения.

Для создания предпосылок к привлечению иностранных инвестиций в налоговых системах ряда стран предусмотрены налоговые льготы в виде снижения ставок налогов, предоставления дополнительных вычетов и др. При этом возникает парадоксальная ситуация: если государство резидентства

инвестора использует в качестве метода устранения международного двойного налогообложения налоговый кредит (он является наиболее распространенным), льгота оказывается нивелированной, так как при репатриации дохода в государство резидентства налог будет доплачен.

Устранить эту проблему может взаимная налоговая льгота (*англ.* – tax sparing). В соответствии с этим механизмом, закрепляемым нормами двустороннего налогового соглашения, государство резидентства налогоплательщика рассматривает перечисленный доход таким образом, как если бы он был полностью обложен налогом у источника его выплаты.

Имеются две основные формы «tax sparing». Метод условного освобождения дает инвестору (в государстве его резидентства) освобождение от налога, который фактически не был уплачен в результате применения налоговых льгот в государстве получения его дохода. Вторая форма – фиксированный налоговый кредит; плательщик считается заплатившим налог по определенной ставке на конкретный вид дохода. Данная форма позволяет избежать проблем идентификации налоговых льгот, не требуется количественного определения неуплаченного в результате применения льгот размера налога. Но, несмотря на простоту администрирования, она должна применяться с осторожностью, так как может привести к негативным результатам в виде двойного отсутствия налогообложения дохода.

Полагаем, что Республика Беларусь должна активно применять институт «tax sparing» при согласовании условий двусторонних налоговых соглашений (конвенций). Это гарантирует, что многочисленные и весьма существенные налоговые льготы, предоставляемые национальным налоговым законодательством, в полной мере будут использованы иностранными инвесторами-налогоплательщиками, которым они адресованы, и не произойдет фактическая передача недополученных налоговых поступлений из бюджета Беларуси в государство резидентства плательщика. Вторым положительным результатом станет противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций. Эта задача весьма актуальна. В Российской Федерации она обозначена в качестве основного направления налоговой политики, поскольку по оценкам экспертов основная часть прямых иностранных инвестиций в РФ и из нее (около 85 %) офшоризованы [4].

Стремительное развитие международных экономических отношений предполагает дальнейшее совершенствование налогообложения международных операций в рамках экономических интеграционных образований. Современными тенденциями в этой сфере, требующими новых подходов к правовому регулированию, являются: а) разработка мер, направленных на борьбу с агрессивным налоговым планированием; б) введение ограничений в отношении искажения налоговой базы в русле подготовленного ОЭСР руководящего документа «Рассмотрение проблемы снижения налоговой базы и переноса прибыли», в) реализация предложений по изменению действующих налоговых соглашений и Модельной конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала в аспекте изменившегося

соотношения налоговых полномочий государств-инвесторов и государств, принимающих инвестиции. Решение названных задач лежит в русле реализации закрепленной ст. 71 Договора о Евразийском экономическом союзе цели – гармонизация законодательства в отношении налогов, которые оказывают влияние на взаимную торговлю, с тем, чтобы не нарушить условия конкуренции и не препятствовать свободному перемещению товаров, работ и услуг на национальном уровне или на уровне Союза.

Список использованных источников

1. Дёмин, А.В. Феномен «мягкого права» в регламентации трансграничного налогообложения / А.В. Дёмин // Государство и право. – 2013. – № 2. – С.63–71.

2. Шахмаметьев, А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения, 2014. – 824 с.

3. Wells, B. Tax Base Defence: Time to Update the Model Treaties / B. Wells, C. Lawell // International Tax Journal. – 2013. – January-February. – P. 5–10, 50.

4. Петров, Ю. К оценке степени офшоризации российской экономики на основе статистики прямых иностранных инвестиций / Ю. Петров, А. Карапетян // Российский экономический журнал. – 2014. – № 2. – С. 22–33.