



*Правовой механизм устранения
двойного налогообложения*
Введение

*Снежана Константиновна
ЛЕЩЕНКО*

*кандидат юридических
наук, доцент кафедры
финансового права и
правового регулирования
хозяйственной
деятельности Белорусского
государственного
университета, член ОО
«Белорусский
республиканский союз
юристов»*

Рецензент:

*Татьяна Семеновна
БОЙКО*

*кандидат юридических
наук, судья Конституци-
онного Суда Республики
Беларусь, член ОО
«Белорусский
республиканский союз
юристов»*

Развитие международных экономических отношений предполагает создание государством эффективной системы налогообложения международных операций. Одним из негативных факторов в данной области является международное двойное налогообложение, возникающее вследствие распространения налоговой юрисдикции двух (и более) государств в отношении одного объекта налогообложения и многократно увеличивающее налоговую нагрузку.

Устранение двойного налогообложения является приоритетной задачей правового регулирования международных налоговых отношений, так как служит созданию благоприятных условий для привлечения иностранных инвестиций, репатриации доходов, полученных за рубежом, и тем самым расширяет возможности международного сотрудничества. В статье рассматриваются понятие и наиболее распространенные в мире механизмы устранения двойного налогообложения, исследуется отечественное законодательство, проводится анализ новелл Закона Республики Беларусь от 21 декабря 1991 г. № 1327-ХП «О подоходном налоге с физических лиц», вступивших в силу с 1 января 2008 года и регулирующих отношения двойного налогообложения.

Понятие двойного налогообложения

В сфере международных налоговых операций имеют место правовые отношения с иностранным (международным) элементом, в качестве которого может выступать как субъект налогообложения (иностранное лицо), так и объект налогообложения (доход, возникший за границей). Следует учитывать, что все применяемые в мире механизмы налогообложения основаны на двух основных принципах: территориальном и принципе резидентства.

Принцип резидентства в международном налоговом праве заключается в распространении налоговой юрисдикции государства на все доходы резидентов, в том числе и на полученные за границей. Второе название этого принципа - глобальный принцип налогообложения, так как он предполагает обложение глобального (совокупного) дохода, образующегося во всех странах его получения [1].

Территориальный принцип, напротив, заключается в том, что государство облагает налогами только те объекты, которые связаны с деятельностью на территории данного государ-

ства. Доходы, полученные за его пределами, налогообложению не подлежат. На практике большинство государств сочетают принципы резидентства и территориальности и применяют оба налоговых режима в отношении резидентов и нерезидентов соответственно [2].

Государства, устанавливая правила налогообложения результатов деятельности, которую ведут на их территориях субъекты иностранного права и которую субъекты их собственного (национального) права ведут на территории иностранных государств, стремятся распространить свою налоговую юрисдикцию на возможно большее количество субъектов хозяйствования [3]. Они реализуют право облагать налогами все доходы, полученные их резидентами, как из источников в своей стране, так и за ее пределами, в то время как нерезиденты облагаются только по доходам, полученным из источников в данной стране. Возникает конкуренция налоговых юрисдикций: каждое государство претендует на налогообложение одного и того же дохода, что приводит к международному двойному налогообложению.

В теории налогового права выделяют три основных причины возникновения двойного налогообложения. Во-первых, двойное резидентство, т. е. признание особой экономической связи одного и того же лица с двумя государствами, что дает право каждому из них подвергать налогообложению все доходы, получаемые данным лицом. Статус резидента для целей налогообложения определяется различными критериями: в зависимости от места его постоянного пребывания, места нахождения постоянного жилища, гражданства и др. Таким образом, лицо, которое постоянно находится на территории Республики Беларусь (более 183 дней в календарном году), и поэтому является резидентом нашего государства, одновременно может быть признано налоговым резидентом Германии, Швейцарии или Нидерландов на основании того, что обладает в какой-либо из названных стран постоянным жильем, а также резидентом США, Болгарии или Филиппин, если является их гражданином.

Во-вторых, двойное налогообложение может возникать в случае, если лицо является

резидентом одного государства, а получает доход в другом. Государство - источник выплаты имеет приоритет в налогообложении дохода, полученного на его территории. В то же время государство резидентства налогоплательщика может облагать все его доходы независимо от места их получения.

В-третьих, международное двойное налогообложение возникает в ситуации, когда место получения дохода рассматривается налоговым законодательством государств по-разному. Вследствие этого, несколько государств подвергают налогообложению одно и то же лицо, не являющееся их резидентом, на основании того, что рассматривают доход как полученный на своей территории.

Налоговое законодательство Республики Беларусь не содержит легального определения двойного налогообложения. Однако учитывая негативный характер данного явления, которое проявляется в создании неравной фискальной ситуации для лиц, получающих доход за рубежом, в сравнении с иными лицами, а, следовательно, замедляет процессы развития международных экономических отношений, Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь [4] (далее - НК) содержит специальное положение, закрепляющее однократность налогообложения. Согласно п. 3 ст. 28 НК один и тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период. Данная норма создает правовую основу формирования механизма устранения двойного налогообложения в Республике Беларусь.

Методы устранения двойного налогообложения

Вопрос устранения двойного налогообложения - это ключевая проблема правового регулирования международных налоговых отношений. Государства стремятся достичь экономической нейтральности налогов, т. е. минимизировать влияние налогов на процесс принятия решений в международном бизнесе, на межстрановые трансферты капиталов и доходов, осуществляемые по налоговым соображениям, на международную миграцию

трудовых ресурсов [6]. Существует три основных метода устранения двойного налогообложения: метод налоговых вычетов, метод исключения, налоговый зачет (кредит).

Метод налоговых вычетов [6] является правовым механизмом, облегчающим, но не устраняющим полностью двойное налогообложение. Суть его заключается в том, что налоги, уплаченные в зарубежной юрисдикции - источнике доходов, вычитаются из налоговой базы при подсчете налоговых обязательств в государстве резидентства налогоплательщика. Из ведущих стран мира только Франция использует данный метод, что объясняется особенностью применяемого в данной стране принципа налогообложения юридических лиц (как резидентов, так и нерезидентов) - удержание доходов у источника их образования [7]. В ряде государств метод налоговых вычетов используется как дополнение к налоговому кредиту и действует в отношении налогов, которые уплачены в зарубежных странах, и не являются аналогами налогов, исчисляемых в государстве резидентства налогоплательщика.

Метод исключения (или метод освобождения) [8] позволяет не облагать налогом те доходы, которые были получены за рубежом. Фактически государство резидентства плательщика не претендует на его зарубежные доходы. Несомненным преимуществом данного метода является простота администрирования: налогоплательщику не нужно представлять в налоговый орган документы, подтверждающие величину и структуру своих зарубежных доходов, достаточно подтвердить факт уплаты налога за рубежом. Это обеспечивает нейтральность импорта капитала, так как отечественные субъекты хозяйствования, осуществляющие деятельность за рубежом, и иностранные резиденты, действующие в той же фискальной юрисдикции, будут испытывать одинаковую налоговую нагрузку. В то же время налоговые исключения ограничивают данные поступления в бюджет государства, и при определенных условиях такой метод не всегда может препятствовать оттоку капиталов в страны с низким уровнем налогообложения, в так называемые «налоговые гавани». Для устранения подоб

ной ситуации применяется метод исключения с прогрессией, суть которого заключается в фиксации прогрессивной ставки налога страны резидентства на основе совокупного дохода. Данная ставка при этом применяется только к той части дохода, которая была получена в своей стране. Зарубежный доход от налогообложения освобожден [9].

При использовании налогового зачета (кредита) [10] уплаченные за рубежом налоги засчитываются (вычитаются) из суммы налога, исчисленного в данном государстве. Чаще всего данный метод используется в форме налогового кредита с ограничением [11]. Если сумма налога, уплаченная за рубежом, превышает сумму налога, подлежащую уплате в стране налогоплательщика, то излишне выплаченные налоговые платежи не возвращаются налогоплательщику и не засчитываются в счет предстоящих платежей. Напротив, когда ставки налогов в иностранном государстве меньше, чем аналогичные ставки в государстве резидентства плательщика, недоплаченный за рубежом налог будет восполнен суммой налога, которая подлежит уплате на родине. Исследователи отмечают, что налоговые кредиты обеспечивают нейтральность при экспорте капитала [12].

В соответствии с концепцией неухудшения фискального положения налогоплательщика резиденты, имеющие доходы из зарубежных источников, поставлены в равные условия с теми резидентами, чьи доходы образуются исключительно на внутреннем рынке [13]. Однако налоговый кредит с ограничением имеет и отрицательные черты. Если налоговые ставки для доходов за границей оказываются выше, чем в стране резидентства, то двойное налогообложение не устраняется полностью. Если же ниже, то страна резидентства, по сути, отменяет в одностороннем порядке налоговые привилегии, гарантированные в зарубежной юрисдикции с более высоким уровнем налогообложения.

В результате налогоплательщик уплачивает налог по максимальной ставке как в стране — источнике дохода, так и в стране резидентства. Сравнительный анализ налогового законодательства зарубежных стран показывает, что наиболее распространенными в мире

методами избежания двойного налогообложения выступают метод налогового зачета (кредита) и метод исключения. В национальных налоговых актах большинства стран методы налоговых кредитов и освобождения комбинируются, при этом континентальные европейские страны преимущественно используют метод исключений, а США, Япония, Великобритания - метод налогового кредита [14].

Избегание двойного налогообложения происходит посредством заключения соответствующих межгосударственных соглашений, а также путем принятия определенных правовых мер страной резидентства налогоплательщика в одностороннем порядке [15]. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения, действующие для Республики Беларусь, как правило, основываются на Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (Model Tax Convention OECD). Большинство из них в качестве механизма избежания двойного налогообложения предусматривает использование налогового кредита с ограничением, с возможностью вычитать уплаченные за рубежом налоги из суммы налога, исчисленного в данном государстве, при этом к вычету принимается сумма, не превышающая сумму налога, подлежащую уплате в стране налогоплательщика.

Республика Беларусь ратифицировала более пятидесяти двусторонних соглашений и конвенций об избежании двойного налогообложения, и их количество постоянно увеличивается. Основные направления социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006 - 2015 годы, утвержденные постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 ноября 2006 г. № 1475, закрепили приоритетные направления совершенствования налоговой политики. В сфере международных налоговых отношений в 2011 - 2015 годах намечено расширить соглашения о сотрудничестве между странами об устранении двойного налогообложения. Несмотря на значительное количество международных правовых актов в сфере налогообложения, важную роль играет внутригосударственное налоговое законодательство.

Нормы национального налогового права, регулирующие порядок налогообложения международных операций и предусматривающие применяемые в одностороннем порядке механизмы устранения двойного налогообложения, содержит законодательство большинства стран. Это обусловлено следующими обстоятельствами. Стран, с которыми соглашения не заключены, значительно больше тех, с которыми они действуют. Кроме того, соглашения распространяются на определенный круг налогов, которые являются схожими в договаривающихся государствах, а потому могут не охватывать все многообразие налоговых отчислений, вызывающих ситуацию двойного налогообложения. Наконец, существуют особые случаи, устранение которых невозможно посредством применения соглашений. Именно поэтому государства наряду с расширением количества двусторонних соглашений в налоговой сфере стремятся облегчить налоговое бремя своих резидентов посредством включения в налоговые законы специальных разделов, регламентирующих отношения международного налогообложения.

Сложившиеся в науке определения международного налогового права рассматривают его как комплексную отрасль права, представляющую собой совокупность норм внутригосударственного и международного права, регулирующих международные налоговые отношения [16]. Один из наиболее авторитетных российских исследователей в данной области В.А. Кашин отмечает, что международное налоговое право наряду с нормами международных договоров включает национальное налоговое право. В некоторых государствах эту часть налогового права называют налоговым правом для международных сделок, а в других этот термин употребляется с указанием определенной страны, например, международное налоговое право США [17].

Нормы налогового законодательства Республики Беларусь об устранении двойного налогообложения

Национальное налоговое законодательство в настоящее время не содержит обобщающих

правовых норм, регламентирующих устранение двойного налогообложения. Законодатель предусмотрел механизмы устранения двойного налогообложения применительно к отдельным налогам: подоходному налогу с физических лиц [18], налогам на доходы и прибыль [19], налогу на недвижимость [20].

Анализ нормативных правовых актов, регламентирующих уплату названных налогов, позволяет сделать вывод о том, что налоговым законодательством Республики Беларусь в качестве метода устранения двойного налогообложения определен налоговый кредит с ограничениями, имеющий существенные особенности применительно к отдельным налоговым платежам.

Отметим, что следует различать налоговый кредит как метод устранения двойного налогообложения и налоговый кредит как льготу по налогам, предоставляемую временно по ходатайству плательщика, имеющего финансовые затруднения. Согласно п. 6 Положения о порядке предоставления отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов, таможенных платежей и пени, налогового кредита, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 28 марта 2006 г. № 182 «О совершенствовании правового регулирования порядка оказания государственной поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям», под налоговым кредитом понимается перенос установленных законодательством сроков уплаты налогов, приходящихся на период действия налогового кредита. В целях разграничения двух понятий полагаем целесообразным закрепить в НК легальное определение двойного налогообложения и применяемых методов его устранения.

Закон «О подоходном налоге с физических лиц» содержит ст. 26 «Устранение двойного налогообложения», в которой говорится: «Фактически уплаченные плательщиком, являющимся налоговым резидентом Республики Беларусь, за пределами Республики Беларусь в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных от источников за пределами Республики Беларусь, подлежат зачету при уплате налога в Республике Беларусь.

Засчитываемые суммы налога, уплаченные за пределами Республики Беларусь с доходов от источников за пределами Республики Беларусь, не могут превышать сумму налога, исчисленную с таких доходов в соответствии с настоящим Законом. В случае если сумма налога, уплаченная за пределами Республики Беларусь, превышает сумму налога, исчисленную в соответствии с настоящим Законом, сумма такого превышения не подлежит возврату из бюджета».

Эта часть нормы позволяет классифицировать налоговый кредит, применяемый для устранения двойного налогообложения в Республике Беларусь, как обычный налоговый кредит. В отличие от полного налогового кредита, позволяющего вычитать всю сумму налога, уплаченного в зарубежном государстве, при обычном кредите вычитается налог, уплаченный за рубежом, в сумме, не превышающей сумму налога, который был бы исчислен в стране резидентства, с дохода, полученного в государстве - источнике выплаты дохода [21]. Проиллюстрируем теоретические положения следующими примерами.

Пример 1. Резидент получил доход 20 млн руб. в государстве своего резидентства и 10 млн руб. за рубежом. Предположим, что ставка подоходного налога в государстве резидентства - 20 %, а в зарубежном государстве - 30 %. Тогда налог, уплаченный за рубежом, составит $10 \text{ млн руб.} \times 30 \% = 3 \text{ млн руб.}$ Налог с совокупного дохода резидента, исчисленный по ставкам государства резидентства, составляет $(20 \text{ млн руб.} + 10 \text{ млн руб.}) \times 20 \% = 6 \text{ млн руб.}$ При отсутствии ограничительного механизма по отношению к налоговому кредиту резидент может вычесть 3 млн руб. зарубежного налога из суммы налога, исчисленного в своей стране, и таким образом к уплате в этом государстве останется 3 млн руб. (6 млн руб. - 3 млн руб.). Если из 20 млн руб. дохода, полученного в государстве резидентства, уплачивается только 3 млн руб. налога, то реальная ставка налога уменьшается с 20 до 15 %. Заметим, что в этом случае налоговые платежи в бюджет уменьшаются, что вряд ли можно признать обоснованным.

При применении ограничительного механизма обычного налогового кредита вычет

налога, уплаченного за рубежом, допускается в сумме, не превышающей сумму налога, исчисленного по ставкам государства резидентства.

Пример 2. В приведенном выше примере 10 млн руб. иностранного дохода умножаем на ставку в государстве резидентства (20 %) и получаем 2 млн руб. (налог, принимаемый к вычету). Следовательно, из общей суммы налога 6 млн руб., исчисленного из совокупного дохода, допускается к вычету только 2 млн руб. Доплате в бюджет государства резидентства подлежит сумма 4 млн руб. Несмотря на то что двойное налогообложение не было устранено полностью (1 млн руб. уплачен дополнительно), данный метод полностью удовлетворяет национальным фискальным интересам и не позволяет уменьшать налоговые поступления в бюджет государства налогоплательщика из-за необоснованно высоких налоговых ставок других стран.

Анализируемый механизм устранения двойного налогообложения в Республике Беларусь с 1 января 2008 года был существенно видоизменен. В соответствии с Законом Республики Беларусь от 26 декабря 2007 г. № 302-З «О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения» [22] ст. 26 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» была дополнена следующими положениями: «Размер засчитываемых сумм налога, уплаченных за пределами Республики Беларусь, определяется с учетом удельного веса доходов, полученных за границей или из-за границы, в совокупном годовом доходе. При этом размер засчитываемой суммы налога с учетом доли участия дохода, полученного за границей или из-за границы, в совокупном годовом доходе определяется в отдельности по каждому виду дохода, полученному за границей или из-за границы. Порядок определения размера засчитываемой суммы налога определяется Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь».

Анализ главы 6 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов)

по подоходному налогу, их рассмотрения налоговыми органами, формах налогового учета, определения времени фактического нахождения физического лица на территории Республики Беларусь (далее - Инструкция), утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 17 января 2007 г. № 9 [23] (далее - постановление № 9) позволяет выделить несколько последовательных этапов в порядке применения механизма устранения двойного налогообложения.

Первоначально исчисляется сумма подоходного налога с дохода, полученного за границей, в соответствии с п. 1 ст. 18 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», т. е. к иностранному доходу применяется прогрессивная шкала налогообложения со ставками, возрастающими в зависимости от величины дохода от 9 до 30 %. Затем сумма исчисленного подоходного налога сравнивается с суммой налога, фактически уплаченной за пределами Республики Беларусь. Если сумма подоходного налога, уплаченная в зарубежном государстве, меньше суммы подоходного налога, исчисленного по ставкам Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц», то зачету подлежит подоходный налог в сумме, уплаченной за границей. Если же сумма подоходного налога, уплаченная за границей, превышает сумму белорусского подоходного налога с этого дохода, то размер засчитываемой суммы подоходного налога производится с учетом доли участия доходов, полученных за границей, в совокупном годовом доходе (далее - доля участия дохода).

На следующем этапе рассчитывается доля участия дохода. Для этого сумма доходов, полученная за границей, делится на сумму совокупного годового дохода физического лица и это отношение выражается в процентах. Таким образом, вычисляется процентное отношение суммы дохода, полученного за границей, к сумме совокупного годового дохода.

Далее производится расчет суммы подоходного налога, уплаченного за пределами Республики Беларусь, с учетом доли участия дохода. Сумма подоходного налога, исчисленного с совокупного годового дохода, умножается на долю участия дохода, выра-

женную в процентах. Иными словами, если доля иностранного дохода в совокупном годовом доходе физического лица составила 40 %, то и зачету подлежит сумма налога, не превышающая 40 % от величины налога, исчисленного с совокупного годового дохода по ставкам Республики Беларусь. Даже если за рубежом в качестве налога была фактически уплачена большая сумма, разница не подлежит возмещению.

Определение доли иностранного дохода имеет целью снижение вычитаемого иностранного налога до той суммы, в пределах которой иностранный налог не превышает белорусский налог на этот же доход. Таким образом, доход из иностранного источника облагается налогом, ставка которого равна средней ставке налога, взимаемого со всего дохода плательщика. В журнале «Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь» приведен практический пример зачета иностранного налога [24].

Новый ограничительный механизм налогового кредита сопоставим с механизмом, применяемым в США (§ 904 Кодекса внутренних доходов США) [25]. Однако в отличие от американского механизма, определение доли участия в иностранном доходе для применения налогового кредита в Беларуси имеет существенные особенности.

1. Законом «О подоходном налоге с физических лиц» закреплено положение о нераспространении механизма устранения двойного налогообложения в отношении доходов, полученных из оффшорных зон. К оффшорным зонам относят государства (территории), в которых действует льготный налоговый режим и (или) не предусматриваются раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 12 марта 2003 г. № 104 «Об оффшорном сборе» [26] и на основании Указа Президента Республики Беларусь от 25 мая 2006 г. № 353 «Об утверждении перечня оффшорных зон и о внесении изменения и дополнений в Указ Президента Республики Беларусь от 12 марта 2003 г. № 104» [27] утвержден перечень оффшорных зон. К таким государствам (территориям) относятся: Княжество Андорра, Антигуа и

Барбуда, Содружество Багамских Островов, Барбадос, Королевство Бахрейн, Белиз, Бруней-Даруссалам, Республика Вануату, Анти-лья, Бермудские Острова, Британские Виргинские Острова, Монтсеррат, Гибралтар, Британская территория в Индийском океане (Острова Чагос), Южная Георгия и Южные Сандвичевы Острова, Терке и Кайкос, Острова Кайман, Гренада, Республика Джибути, Доминиканская Республика, Макао (Аомэнь, Китайская Народная Республика), Республика Коста-Рика, Острова Кука (Новая Зеландия), Ниуэ (Новая Зеландия), Республика Либерия, Княжество Лихтенштейн, Республика Маврикий, Остров Лабуан (Малайзия), Мальдивская Республика, Республика Маршалловы Острова, Республика Науру, Антильские острова (Нидерландские), Республика Панама, Остров Мадейра (Португальская Республика), Княжество Монако, Независимое Государство Самоа, Республика Сейшельские Острова, Федерация Сент-Крис-тофер и Невис, Сент-Люсия, Сент-Винсент и Гренадины, Королевство Тонга, Виргинские Острова (США), Пуэрто-Рико (США), Штат Вайоминг (США), Штат Делавэр (США), Остров Кергелен, Французская Полинезия, Республика Островов Фиджи, Демократическая Социалистическая Республика Шри-Ланка, Ямайка, Центр международного бизнеса «Ингушетия», г. Назрань, Республика Ингушетия, Республика Черногория.

Доходы, полученные резидентами Республики Беларусь из названных оффшорных зон, подвергаются подоходному налогообложению в Республике Беларусь без учета налогов, уплаченных в данных государствах. Устранение двойного налогообложения в отношении таких доходов не предусмотрено.

2. Существуют особенности применения механизма устранения двойного налогообложения, обусловленные действием подзаконного акта - постановления № 9. В главе 6 Инструкции обозначено, что определение суммы налога, принимаемой к зачету при расчете подоходного налога с совокупного годового дохода, производится путем сравнения суммы подоходного налога, исчисленной с дохода, полученного за границей, по ставкам п. 1 ст. 18 Закона «О подоходном налоге

с физических лиц», с суммой подоходного налога, исчисленной с учетом доли участия дохода в совокупном годовом доходе [28]. При применении этого подзаконного акта необходимо рассматривать следующие варианты:

- если сумма подоходного налога, исчисленная с учетом доли участия этого дохода в совокупном годовом доходе, меньше суммы белорусского подоходного налога, исчисленной с дохода, полученного за границей, то к зачету принимается большая сумма, т. е. сумма белорусского подоходного налога на иностранный доход;

- если сумма подоходного налога, исчисленная с учетом доли участия этого дохода в совокупном годовом доходе, превышает сумму подоходного налога, исчисленную с дохода, полученного за границей, в соответствии с Законом Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц», то к зачету принимается сумма подоходного налога, исчисленная с учетом доли участия этого дохода в совокупном годовом доходе.

3. Специфической чертой действующего механизма устранения двойного налогообложения в Республике Беларусь является необходимость определения доли участия дохода, полученного за границей или из-за границы, в совокупном доходе в отдельности для каждого вида дохода. Законодатель не разъяснил, что можно отнести к видам доходов в смысле применения данной нормы. Вероятно, имеется в виду разделение доходов физических лиц на активные и пассивные. К первым относится заработная плата, иные вознаграждения за выполнение трудовых и гражданско-правовых договоров. Пассивными доходами являются дивиденды по акциям, доходы от участия в распределении прибылей и др. Полагаем, что данная норма требует доработки в выделении видов доходов, в отношении которых исчисляется доля участия дохода, полученного за границей, а также перечислении конкретных доходов, входящих в тот или иной вид. Представляется целесообразным соотнести виды доходов для целей применения механизма устранения двойного налогообложения с видами доходов, обозначенными ст. 18 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», относительно приме-

ния различных ставок подоходного налога. Так, этими видами доходов могут являться: доходы от выполнения трудовых обязанностей; доходы в виде дивидендов; доходы от сдачи внаем жилых помещений; доходы наследников (правопреемников) авторов произведений науки, литературы, искусства и иных результатов интеллектуальной деятельности; доходы, получаемые плательщиками от налоговых агентов, не являющихся местом их основной работы.

Представляет интерес вопрос о соотношении норм налогового законодательства, регулирующих отношения международного налогообложения, в частности норм действующих международных налоговых соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, и норм Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц». Согласно Закону от 23 октября 1991 г. № 1188-ХП «О международных договорах Республики Беларусь» [29] нормы права, содержащиеся в международных договорах Республики Беларусь, вступивших в силу, являются частью действующего на территории Республики Беларусь законодательства, подлежат непосредственному применению, кроме случаев, когда из международного договора следует, что для применения таких норм требуется издание внутрисударственного нормативного правового акта, и имеют силу того нормативного правового акта, которым выражено согласие Республики Беларусь на обязательность для нее соответствующего международного договора.

Как правило, международные соглашения об избежании двойного налогообложения регулируют более широкий спектр налоговых отношений, чем анализируемая ст. 26 Закона «О подоходном налоге с физических лиц». В качестве механизма устранения двойного налогообложения они чаще всего предусматривают налоговый кредит, однако бывают исключения. В частности, Конвенция между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Соединенного королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения в от-

ношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества, заключенная в г. Лондоне 31 июля 1985 года [30], рекомендует в качестве механизма избежания двойного налогообложения использовать метод исключения (освобождения). Аналогичная норма содержится в ст. 4 Конвенции между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Итальянской Республики об избежании двойного налогообложения доходов, заключенной в г. Риме 26 февраля 1985 года [31]. При налогообложении доходов резидентов названных стран механизмом избежания двойного налогообложения будет являться метод исключения (освобождения), несмотря на то, что нормами Закона «О подоходном налоге с физических лиц» предусмотрен налоговый кредит. Это соответствует п. 2 ст. 5 НК, закрепившей: «Если нормами международных договоров, действующими для Республики Беларусь, установлены иные нормы, чем те, которые предусмотрены актами налогового законодательства Республики Беларусь, то применению подлежат нормы международного договора, если иное не определено таким международным договором» [32].

В прежней редакции ст. 26 Закона, действовавшей с 1 января 2006 года до 31 декабря 2007 года, прямо указывалось, что зачет налогов, уплаченных за пределами Республики Беларусь, возможен, «если такой метод устранения двойного налогообложения предусмотрен соответствующим международным договором Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения». Это означало, что в случае отсутствия международного налогового соглашения между Республикой Беларусь и иностранным государством нормы об устранении двойного налогообложения не применялись и, как следствие, возникала ситуация двойного налогообложения. В случае же, когда международное соглашение об избежании двойного налогообложения действовало, устранение международного двойного налогообложения резидентов Республики Беларусь происходило согласно конвенционному праву. В практике встречались интересные случаи, когда при наличии действующего соглаше-

ния механизм устранения двойного налогообложения не применялся по той причине, что в соглашении он не был отражен. Так, Конвенция между Союзом Советских Социалистических республик и Соединенными Штатами Америки по вопросам налогообложения от 20 июня 1973 года не устанавливала конкретного механизма устранения двойного налогообложения; одновременно норма ст. 26 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» в прежней редакции не позволяла устранять двойное налогообложение международных операций, совершавшихся резидентами Республики Беларусь в США, и как следствие, возникало двойное налогообложение таких доходов.

Новая редакция ст. 26 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», вступившая в силу с 1 января 2008 года, не содержит прямого указания на обусловленность применения налогового кредита как механизма устранения двойного налогообложения наличием такого же метода в налоговом соглашении и действием самого соглашения. Однако она допускает двойное толкование. Пункт 2 ст. 26 гласит: «Для освобождения от уплаты налога, получения налоговых вычетов или иных налоговых льгот плательщик должен представить в налоговый орган по месту постановки на учет официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Республика Беларусь заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) международный договор Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения». Поскольку законодатель не уточнил, каких лиц он понимает под плательщиками, буквальное толкование данной нормы приводит к следующему заключению. Плательщиком могут являться, согласно ст. 13 НК, организации и физические лица, как резиденты, так и нерезиденты. Если предположить, что в п. 2 ст. 26 имеются в виду плательщики-резиденты, то устранение двойного налогообложения представляется возможным только в отношении случаев двойного резидентства, когда резидент Республики Беларусь одновременно признается резидентом иностранного государства (см. выше).

Все иные случаи возникновения двойного налогообложения, встречающиеся гораздо чаще, оказываются за пределами действия нормы об устранении двойного налогообложения. В частности, не охваченными механизмом устранения двойного налогообложения являются многочисленные факты получения резидентами Республики Беларусь доходов за границей или из-за границы. Если же законодатель под плательщиками подразумевал только иностранных резидентов, то механизм устранения двойного налогообложения, закрепленный ст. 26 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», имеет гораздо более широкую сферу действия и распространяется на случаи, когда налогового соглашения между государствами нет, что создает дополнительные гарантии для защиты фискальных интересов резидентов Республики Беларусь. Учитывая факт, что национальное налоговое законодательство большинства стран мира содержит специальные нормы об устранении двойного налогообложения, используемые в случае отсутствия международных налоговых соглашений, неприменение этих мер в отношении международных сделок белорусских резидентов ставит их в менее благоприятные условия по сравнению с резидентами иных стран. Полагаем, что следует более точно указать на возможность применения Республикой Беларусь норм об устранении двойного налогообложения в одностороннем порядке, в случае отсутствия международного налогового соглашения.

Позволим себе обратить внимание на терминологическую неточность, имеющую место в Законе «О подоходном налоге с физических лиц». Известно, что часть действующих для нашего государства межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество была заключена не Республикой Беларусь, а бывшим СССР. Это соглашения с Соединенными Штатами Америки, Итальянской Республикой, Испанией, Соединенным королевством Великобритании и Северной Ирландии, Французской Республикой, Японией, Королевством Дании, Малайзией. Согласно ст. 4 Соглашения между Правительствами государств - участников Содружества

Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики, ратифицированного Постановлением Верховного Совета Республики Беларусь от 10 июня 1993 года № 2362-ХП [33], Республика Беларусь взяла на себя обязательства обеспечить выполнение ранее заключенных СССР соглашений с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения доходов и имущества. Беларусь выступает в качестве правопреемника Советского Союза в этих соглашениях и принимает на себя все обязательства, вытекающие из существа международных актов. Более корректным представляется отразить этот факт в тексте Закона «О подоходном налоге с физических лиц», чтобы фраза «...государства, с которым Республика Беларусь заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) международный договор» необоснованно не сужала сферу действия нормы об устранении двойного налогообложения только договорами, заключенными Республикой Беларусь.

Выводы

Законодательство Республики Беларусь, регламентирующее отношения международного налогообложения, находится в процессе развития и совершенствования.

Предлагаем ввести в НК (Общую часть) норму, закрепляющую понятие международного двойного налогообложения, следующего содержания: «Международное двойное (многократное) налогообложение - обложение одного и того же плательщика сравнимыми налогами в двух и более государствах в отношении одного объекта налогообложения за один и тот же налоговый период».

Полагаем целесообразным в целях максимального сокращения случаев двойного налогообложения закрепить в НК методы устранения двойного налогообложения применительно к отдельным видам налогов, а также четко указать на возможность их применения не только при наличии международных налоговых соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, но и в

отсутствии данных соглашений (конвенций) по отношению к иностранным налогам, имеющим аналогичное наименование, и к тем из них, которые по системе своей организации сходны с внутренними налогами.

Усовершенствование механизма налогового кредита как метода устранения двойного налогообложения предлагаем проводить посредством закрепления всех ограничительных мер, применяемых в его отношении, на уровне законодательного акта. Считаем целесообразным:

- определить виды доходов, в отношении которых исчисляется доля участия дохода, полученного за границей;
- закрепить перечень конкретных доходов, входящих в тот или иной вид;
- четко урегулировать на уровне закона порядок расчета доли участия иностранного дохода.

Совершенствование правового регулирования отношений международного налогообложения в части устранения двойного налогообложения будет способствовать общим тенденциям расширения международных экономических отношений, свободе движения капиталов, рабочей силы и платежей, привлечению в экономику иностранных инвестиций. Республике Беларусь необходимо, опираясь на богатый опыт зарубежных государств в данной области, следовать своей стратегии налогообложения международных экономических операций, направленной на стимулирование дальнейшего развития экономики.

Список источников

1. Погорлецкий, А.И. Международное налогообложение: учебник / А.И.Погорлецкий. - СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. - С. 108.
2. Налоги и налогообложение: учеб. пособие для вузов; под ред. И.Г.Русаковой, В.А.Кашина. - М.: Финансы, ЮНТИ, 1999. - С. 54; Перов, А.В. Налоги и международные налоговые соглашения России / А.В.Перов. - М.: Юристъ, 2000. - С. 215; Ушаков, Д.Л. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков / Д.Л.Ушаков. - М.: Юристъ, 1999. - С. 122-123.
3. Налоговое право: учебное пособие; под ред. С.Г.Пепеляева. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - С. 335.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: текст кодекса по состоянию на 26 дек. 2007 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2003. - № 4. - 2/920; 2004. - № 4. - 2/1009; № 123. - 2/1058; № 174. - 2/1068; № 189. - 2/1087; 2006. - № 6. - 2/1177; № 78. - 2/1207; № 107. - 2/1235; 2007. - № 3. - 2/1287; № 15. - 2/1302.
5. Погорлецкий, А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / А.И.Погорлецкий. - СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. - С. 16.
6. В международной практике используется термин «*deduction*» (англ.).
7. Погорлецкий, А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / А.И.Погорлецкий. - СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. - С. 58.
8. В международной практике используется термин «*exemption*» (англ.).
9. Киреева, Е.Ф. Налогообложение в международной экономической практике: основы организации международного налогообложения: учеб. пособие / Е.Ф.Киреева. - Мн.: БГЭУ, 2006. - С. 109.
10. В международной практике используется термин «*foreign tax credit*» (англ.).
11. Doernberg, Richard L. International taxation in a nutshell - 2nd ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., - 1993. - P. 151.
12. Полежарова, Л.В. Механизм решения проблемы международного двойного налогообложения / Л.В.Полежарова // Налоговый вестник. - 2007. - № 5. - С. 9.
13. Погорлецкий, А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / А.И.Погорлецкий. - СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. - С. 56-57.
14. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. 2nd ed. New York, NJ: Aspen Publishers, 2004. - P. 357.
15. Ушаков, Д.Л. Указ. работа. - С. 123.
16. Налоговое право: учеб. пособие; под ред. С.Г.Пепеляева. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - С. 337.

18. Кашин, В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В.А.Кашин. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. - 383 с. - С. 47-48.
19. О подоходном налоге с физических лиц: Закон Респ. Беларусь, 21 дек. 1991 г. № 1327-ХП: в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.12.2005 г. //Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2008.
20. О налогах на доходы и прибыль: Закон Республики Беларусь, 22 дек. 1991 г. № 1330-ХП: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007г.//Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2008.
21. О налоге на недвижимость: Закон Республики Беларусь, 23 дек. 1991 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г. (ст. 1,2, 4) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр Спектр». - Минск, 2008.
21. Полежарова, Л.В. Указ. работа. - С. 10.
22. Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2008. - № 3. - 2/1399.
23. Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2007. - № 40. - 8/15795.
24. Григорчук, М.О. Комментарий к постановлению Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь от 28 января 2008 г. № 15 // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. - 2008. - № 10. - С. 27.
25. Doernberg, Richard L. International taxation in a nutshell - 2nd ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1993. - P. 161-163.
26. Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2003. - № 32. - 1/4445; - № 127. - 1/5083; 2004. - № 86. - 1/5546; 2005. - № 137. - 1/6734; 2006. - № 86. - 1/7619; 2007.-№83.-1/8471.
27. Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2006. - № 86. -1/7619; 2007. - № 83. -1/8471.
28. Инструкция о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по подоходному налогу, их рассмотрения налоговыми органами, формах налогового учета, определения времени фактического нахождения физического лица на территории Республики Беларусь: утв. постановлением Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 17 янв. 2007 г., № 9 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. -2007.-№40.-8/15795.
29. Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2004. - № 180. - 2/1080; 2004. -№ 180.-2/1080.
30. Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр Спектр». - Минск, 2008.
31. Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр Спектр». - Минск, 2008.
32. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: текст Кодекса по состоянию на 26 дек. 2007 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. - 2003. - № 4. - 2/920; 2004. - № 4. - 2/1009; - № 123. - 2/1058; - № 174. - 2/1068; - № 189. - 2/1087; 2006. - № 6. -2/1177; - № 78. - 2/1207; - № 107. - 2/1235; 2007. - № 3. 2/1287; - № 15. - 2/1302.
33. Ведомости Верховного Совета Респ. Беларусь. - 1993. - № 27. Ст. 342; № 30. ■

Дата поступления статьи в редакцию:
16.04.2008