

Лещенко, С.К. Актуальные вопросы налогообложения доходов физических лиц-резидентов из источников за пределами Республики Беларусь в аспекте инновационного развития белорусского общества /С.К. Лещенко // Правовое обеспечение устойчивого инновационного развития белорусского общества и реализация интересов личности: материалы республиканского науч.-практ. семинара. – Брест, 12 ноября 2009 г. / Брест. гос. ун-т им. А.С. Пушкина; под ред. Т.А. Горупа. – С. 12 – 16. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.brsu.brest.by/gallery/files/Resources/law/local/sem.doc>. – Дата доступа: 18. 12. 2009 г.

**С.К.ЛЕЩЕНКО**

Минск, БГУ

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ-РЕЗИДЕНТОВ ИЗ  
ИСТОЧНИКОВ ЗА ПРЕДЕЛАМИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
В АСПЕКТЕ ИННОВАЦИОННОГО РАЗВИТИЯ  
БЕЛОРУССКОГО ОБЩЕСТВА**

Перевод национальной экономики в режим интенсивного инновационного развития предполагает проведение научно обоснованного реформирования налоговой системы. Наряду со снижением общего уровня налоговой нагрузки и упрощением налогового администрирования важнейшей задачей является создание благоприятного режима налогообложения трансграничных сделок и операций, а также реализация в национальном налоговом законодательстве принципа однократности налогообложения.

Действующая система подоходного налога основана на применении концепции резидентства. Резиденты, которыми являются физические лица, фактически находившиеся на территории Республики Беларусь более 183 дней в календарном году, уплачивают подоходный налог исходя из «всемирного дохода» (*англ.* – world wide income); т.е. объектом налогообложения резидентов признаются доходы, полученные как от источников в Республике Беларусь, так и от источников за пределами государства. С расширением международного сотрудничества, увеличением мобильности лиц, развитием информационных технологий, позволяющих реализовывать профессиональные навыки за пределами одной налоговой юрисдикции, возникают многочисленные случаи получения доходов из источников за пределами Республики Беларусь. К таким доходам, облагаемым подоходным налогом, в частности, относятся [1; ст.4 ]:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации;
- страховое возмещение и (или) обеспечение при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации;
- доходы, полученные от использования за пределами территории Республики Беларусь объектов авторского права и смежных прав;

- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь;
- доходы, полученные от реализации недвижимого имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь; за пределами территории Республики Беларусь акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном фонде, паев в имуществе иностранных организаций; иного имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь;
- вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей за пределами территории Республики Беларусь. При этом такие вознаграждения, получаемые плательщиками от иностранных организаций и (или) иностранных индивидуальных предпринимателей, рассматриваются как доходы, полученные от источников, находящихся за пределами Республики Беларусь, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих плательщиков обязанности и др.

Государство, в котором был получен доход белорусским налоговым резидентом, как правило, удерживает налог при выплате дохода такому лицу, что обусловлено применяющимся большинством стран принципом преимущественного обложения дохода из источника (*англ.* – source taxation). В то же время доходы налоговых резидентов, полученные из источников за пределами государства, подлежат обложению подоходным налогом в Республике Беларусь; в результате возникает ситуация юридического международного двойного налогообложения – один и тот же доход одного налогоплательщика подлежит налогообложению в более, чем одном государстве.

Устранение двойного налогообложения обусловлено реализацией общего принципа однократности налогообложения, закрепленного ч.3 ст.28 Налогового кодекса: «Один и тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период» [2]. Применяемая в Республике Беларусь система устранения двойного налогообложения в теории налогового права носит наименование «налоговый кредит с ограничением» или обычный налоговый кредит (*англ.* – ordinary tax credit) [3; с.9]. Ст.26 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» гласит: «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». Действующий налоговый кредит с ограничением обладает рядом отрицательных черт: 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.

Ранее применение установленного законом механизма устранения двойного налогообложения было возможным только в случае, «если такой метод устранения двойного налогообложения предусмотрен соответствующим международным договором Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения». Изменения и дополнения, внесенные в данную норму [4; ст.4], позволяют с 1 января 2008 года применять механизм устранения двойного налогообложения вне зависимости наличия действующего межправительственного соглашения об избежании двойного налогообложения между Республикой Беларусь и государством получения дохода, что, безусловно, является позитивной новеллой.

В то же время существуют ограничения для применения налогового кредита в отношении доходов, полученных из оффшорных зон – государств (территорий), в которых действует льготный налоговый режим и (или) не предусматриваются раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях. Их перечень установлен указом Президента от 12 марта 2003г. № 104 [5] и включает 52 зоны, в частности, Британские Виргинские Острова, Княжество Монако, Центр международного бизнеса "Ингушетия", г. Назрань, Республика Черногория и др. Следовательно, доход, полученный из источников, расположенных в пределах налоговой юрисдикции оффшорных зон, облагается подоходным налогом дважды. В совокупности со взиманием оффшорного сбора, налоговое бремя в отношении таких доходов возрастает многократно, что является дестимулирующим фактором в отношении осуществления деятельности налоговыми резидентами Республики Беларусь в оффшорных зонах.

Механизм устранения двойного налогообложения в отношении доходов, полученных резидентами из источников за пределами Республики Беларусь, предусматривается в двусторонних соглашениях об избежании двойного налогообложения. В отличие от положений закона «О подоходном налоге с физических лиц» такие соглашения, основанные на Модельной налоговой конвенции Организации экономического

сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал, как правило, содержат особенности устранения двойного налогообложения в зависимости от вида получаемого дохода. Так, в отношении дивидендов, процентов, роялти предусматривается снижение ставки налога в государстве резидентства налогоплательщика до 5-10%. Некоторые государства, напр., Австрия, в национальном налоговом законодательстве, а также в соглашениях об избежании двойного налогообложения предусматривают полное освобождение от взимания налога в государстве резидентства налогоплательщика в отношении доходов от отчуждения недвижимого имущества за рубежом, доходов от зависимых личных услуг и других доходов из зарубежных источников, что предоставляет дополнительные налоговые преимущества резидентам [6].

Учитывая нацеленность национального экономического развития на устранение дефицита внешнеторгового баланса, привлечение зарубежных инвестиций, полагаем необходимым создать преференциальный режим налогообложения зарубежных доходов налоговых резидентов Республики Беларусь, в том числе посредством дальнейшего расширения возможностей для устранения двойного налогообложения. Принимая во внимание тот факт, что континентальные европейские страны преимущественно следуют методу исключений [7; с.357], представляется целесообразным в Особенной части Налогового кодекса предусмотреть в отношении отдельных доходов применение метода исключения взамен налогового кредита, что позволит создать наиболее приемлемые условия налогообложения резидентов Республики Беларусь.

#### Литература:

1. О подоходном налоге с физических лиц: Закон Республики Беларусь от 21 декабря 1991 г. (в ред. Закона от 9 декабря 2005 г.) // Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь. – 1992. – № 5. – Ст. 79; Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2006. – № 6. – 2/1175; № 112. – 2/1240; 2007. – № 3. – 2/1287; 2008. – № 3. – 2/1399; № 289. – 2/1551; 2009. – № 119. – 2/1571.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. // Национальный реестр правовых актов Республики 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; 2008. – № 3. – 2/1399. № 289. – 2/1551.
3. Полежарова Л.В. Механизм решения проблемы международного двойного налогообложения // Налоговый вестник. – 2007. – № 5.
4. 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: Закон Республики Беларусь от 26.12.2007 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2008. – № 3. – 2/1399.

5. Об оффшорном сборе: Указ Президента Республики Беларусь от 12.03.2003 № 104 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. – № 32. – 1/4445.
6. Пагадненне паміж Урадам Рэспублікі Беларусь і Урадам Аўстрыйскай Рэспублікі аб пазбяганні дваінога падаткаабкладання ў дачыненні да падаткаў на даходы і маемасць (Заклучено в г.Минске 16.05.2001)// Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. – № 108. – 2/808.
7. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. 2<sup>nd</sup> ed. New York, NJ: Aspen Publishers, 2004. – 477 p.