

# **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОТНОШЕНИЙ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В АСПЕКТЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**С. К. Лещенко**

*Белорусский государственный университет*

*Введение.* Необходимым условием для ускорения модернизации и повышения конкурентоспособности экономики в соответствии с Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006–2010 годы, утвержденной Указом Президента Республики Беларусь от 12 июня 2006 г. № 384, является расширение экспорта и рационализация импорта, достижение и сохранение сбалансированности внешнеторговых операций на основе углубления взаимодействия страны с мировым рынком. В последние годы наблюдается существенный рост объемов внешней торговли, и это подтверждает тезис о том, что современные экономические отношения предполагают расширение международного сотрудничества, свободное движение рабочей силы, капитала, платежей. Однако развитие международных экономических отношений невозможно без создания государством эффективной системы налогообложения международных операций, поскольку зачастую именно налоговые последствия являются определяющими при их совершении. Основные направления социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006–2015 годы, утвержденные постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 04.11.2006 № 1475, закрепили приоритетные направления совершенствования налоговой политики. В 2006–2015 годы она будет формироваться исходя из необходимости существенного упрощения налоговой системы, поэтапного снижения налоговой нагрузки, качественного улучшения налогового администрирования, повышения рациональности, прозрачности, справедливости и стабильности налоговой системы. В сфере международных налоговых отношений в 2011–2015 годы предполагается «расширить соглашения о сотрудничестве между странами об устранении двойного налогообложения».

В данной статье рассматриваются основные проблемы правового регулирования международных налоговых отношений в Республике Беларусь, в том числе проблемы устранения международного юридического двойного налогообложения и экономического двойного налогообложения, и предлагаются правовые средства их разрешения с целью создания наиболее благоприятных условий для развития экономики Республики Беларусь.

*Основная проблема международного налогообложения.* Совершенствование правового регулирования отношений международного налогообложения является одним из позитивных факторов, влияющих на формирование правовых условий для осуществления иностранных инвестиций, служит формированию благоприятной инновационной среды республики, способствует созданию условий для репатриации прибыли без обременительного налогообложения в зарубежных юрисдикциях, предотвращает уклонение от уплаты налогов и иные нарушения налогового законодательства. Под международными налоговыми отношениями понимают правовые отношения в налоговой сфере с иностранным (международным) элементом. В качестве иностранного элемента может выступать как субъект налогообложения (иностранное лицо), так и объект налогообложения (доход, возникший за границей). Государства устанавливают правила налогообложения результатов деятельности, которую ведут на их территориях субъекты иностранного права и которую субъекты их собственного (национального) права ведут на территории иностранных государств<sup>1</sup>. При этом каждая страна стремится распространить свою налоговую юрисдикцию на возможно большее количество субъектов. Это обстоятельство может приводить к конкуренции налоговых юрисдикций государств: каждое претендует на налогообложение одного и того же дохода. Данное негативное явление, получившее название *международное двойное (многократное) налогообложение*, создает неравную фискальную ситуацию для лиц, получающих доход за рубежом, в сравнении с иными лицами, а потому тормозит процессы международного сотрудничества. Государства стремятся избежать ситуации двойного налогообложения, пытаются достичь экономической нейтральности налогов, т. е. минимизировать влияние

---

<sup>1</sup> Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 335.

налогов на процесс принятия решений в международном бизнесе, на межстрановые трансферты капиталов и доходов, осуществляемые по налоговым соображениям, на международную миграцию трудовых ресурсов<sup>1</sup>.

Вопрос избежания двойного налогообложения – это ключевая проблема правового регулирования международных налоговых отношений. Наиболее распространенными в мире методами избежания двойного налогообложения выступают *метод налогового кредита*<sup>2</sup> и метод исключения. Первый метод заключается в том, что государство позволяет уплаченные за рубежом налоги засчитывать (вычитать) из суммы налога, исчисленного в данном государстве. Чаще всего данный метод применяется в форме *налогового кредита с ограничением*<sup>3</sup>. 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. В отличие от налогового кредита *метод исключения (иногда он называется методом освобождения)* позволяет вовсе 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 нет необходимости предоставлять в налоговый орган документы,

---

<sup>1</sup> Погорлецкий, А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – С. 16.

<sup>2</sup> Термин «налоговый кредит» в теории международного налогового права соответствует зарубежному «foreign tax credit». Действующее законодательство использует данный термин в ином значении – как льготу по налогам, предоставляемую временно по ходатайству плательщика, имеющего финансовые затруднения (См. Указ Президента Республики Беларусь от 28 марта 2006 г. № 182 «О совершенствовании правового регулирования порядка оказания государственной поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям»).

<sup>3</sup> Погорлецкий, А. И. Международное налогообложение: учебник / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – С. 136–139; Doernberg, Richard L. International taxation in a nutshell – 2<sup>nd</sup> ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1993. – P. 151.

подтверждающие величину и структуру своих зарубежных доходов, достаточно лишь подтвердить факт уплаты налога за рубежом. Однако такой метод не всегда может препятствовать уводу капиталов в страны с низким уровнем налогообложения, так называемые «налоговые гавани». В качестве противодействия этому негативному явлению применяется *метод исключения с прогрессией*. Он состоит в фиксации прогрессивной ставки налога страны резидентства на основе совокупного дохода; но при этом данная ставка применяется только к той части дохода, которая была получена в своей стране; зарубежный доход от налогообложения освобожден<sup>1</sup>. Наличие данных основных и ряда дополнительных методов<sup>2</sup> позволяет странам достичь требуемого результата при налогообложении международных операций.

Избежать двойного налогообложения можно двумя способами: путем одностороннего освобождения или налогового кредита, предоставляемого в стране резидентства, а также путем заключения соглашения об избежании двойного налогообложения<sup>3</sup>. Государства опутаны сетью двусторонних международных соглашений в налоговой сфере. Республика Беларусь выступает стороной более пятидесяти двусторонних соглашений и конвенций об избежании двойного налогообложения, и их количество постоянно увеличивается. Только в 2006 г. Национальным собранием Республики Беларусь приняты законы о ратификации соглашений с Пакистаном, Италией, Германией, Таиландом и др. Но, несмотря на значительное количество международных правовых актов в сфере

---

<sup>1</sup> Киреева, Е. Ф. Налогообложение в международной экономической практике: основы организации международного налогообложения: учеб. пособие / Е. Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, 2006. – С. 109.

<sup>2</sup> Методом, облегчающим, но не устраняющим двойное налогообложение полностью, является метод налоговых вычетов. Он состоит 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, но это объясняется особенностью применяемого в данной стране принципа налогообложения юридических лиц (как резидентов, так и нерезидентов) – удержание доходов у источника их образования (см. *Погорлецкий, А. И.* Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – С. 58).

<sup>3</sup> *Ушаков, Д. Л.* Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков / Д. Л. Ушаков. – М.: Юрист, 1999. – С. 123.

налогообложения, остается важной роль внутригосударственного налогового законодательства.

*Законодательство Республики Беларусь об устранении двойного налогообложения.* 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. Количество 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 группы случаев двойного налогообложения, устранение которых невозможно посредством применения соглашений, например, случаи налогообложения одного и того же дохода как дохода резидента с одной стороны и как дохода из источника в данном государстве – с другой. Именно поэтому государства стремятся облегчить налоговое бремя своих резидентов посредством включения в налоговые законы специальных разделов, регламентирующих отношения международного налогообложения. Отметим, что 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»<sup>1</sup>. При этом одним из наиболее авторитетных исследователей в данной области В. А. Кашиным отмечается, 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 же термин употребляется с указанием определенной страны, например, «налоговое право США»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 337.

<sup>2</sup> *Кашин, В. А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В. А. Кашин. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 47–48.

Обратимся к анализу налогового законодательства Республики Беларусь. В нем содержится всего несколько норм, регулирующих международные налоговые отношения. Более того, в настоящее время не закреплен какой-то определенный метод (сочетание методов) для устранения двойного налогообложения. Прежде действовавшая норма ст. 5 Закона от 20 декабря 1991 г. «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» закрепляла в качестве метода устранения двойного налогообложения налоговый кредит с ограничением. *«Суммы налогов на прибыль или доходы, полученные за пределами территории Республики Беларусь, уплаченные предприятиями, объединениями и организациями за пределами территории Республики Беларусь в соответствии с законодательством других государств, засчитываются при уплате ими налогов с прибыли или доходов в Республике Беларусь. При этом размер засчитываемых сумм не может превышать сумму налога на прибыль (доход), подлежащую уплате в Республике Беларусь в отношении прибыли (дохода), полученной за пределами республики».* Однако с момента вступления в силу Общей части Налогового кодекса, т. е. с 1 января 2004 г., она утратила силу. Действующий Налоговый кодекс (общая часть) вовсе не содержит положений, регулирующих отношения международного налогообложения.

Обращение к нормативным правовым актам, регламентирующим уплату отдельных налогов, позволяет сделать вывод о том, что налоговым законодательством допускается устранение двойного налогообложения только в соответствии с международными соглашениями; устранение данного негативного явления на уровне национального законодательства в настоящее время не предусмотрено. Так, Закон «О подоходном налоге с физических лиц» от 21 декабря 1991 г. содержит ст. 26 «Устранение двойного налогообложения». В ней 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, если такой метод устранения двойного налогообложения предусмотрен соответствующим международным договором Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения. 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». Приведенная норма права устанавливает, что применительно к подоходному налогу с физических лиц может быть применен налоговый кредит с ограничением, если такой метод устранения двойного налогообложения предусмотрен соответствующим международным договором Республики Беларусь.

Аналогичная статья 6<sup>1</sup> «Порядок устранения двойного налогообложения» содержится в Законе от 22 декабря 1991 г. «О налогах на доходы и прибыль». «Фактически уплаченные (удержанные) в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на прибыль (доход) в отношении дохода, полученного из-за рубежа, не зачитываются при уплате налога на прибыль (доход) в Республике Беларусь, если иное не предусмотрено международным договором. Для целей Закона под доходом, полученным из-за рубежа, понимается доход (выручка) белорусской организации, в связи с которым в соответствии с международным договором производится обложение налогом на прибыль (доход) в иностранном государстве. Зачет суммы налога на прибыль (доход), уплаченной (удержанной) в соответствии с законодательством другого государства в отношении полученного из-за рубежа дохода, производится в пределах уплаченной (уплачиваемой) в Республике Беларусь суммы налога на прибыль (доход) в отношении этого дохода и не может превышать суммы налога на прибыль, уплаченной в отношении этого дохода за календарный год, в котором он получен».

Согласно постановлению Министерства по налогам и сборам от 30 декабря 2006 г. № 137 белорусские организации в отношении дохода, полученного из-за рубежа, исчисляют согласно законодательству Республики Беларусь и уплачивают в Республике Беларусь налог на прибыль; в отношении дохода, полученного из-за рубежа от реализации (погашения) ценных бумаг, – налог на доходы, полученные в отдельных сферах деятельности; по имуществу, находящемуся за пределами Республики Беларусь, – налог на недвижимость.

Уплаченная (удержанная) в соответствии с законодательством другого государства и международным договором сумма налога, исчисленная по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату внесения в доход иностранного государства, зачитывается белорусской организацией при уплате в Республике Беларусь соответственно налога на прибыль (налога на доходы, полученные в отдельных сферах деятельности) либо налога на недвижимость, *если такой зачет предусмотрен международным договором*. Для получения зачета необходимо представить справку налогового органа (иной компетентной службы государства, в функции которой входит взимание налогов), подтверждающую факт уплаты налога в иностранном государстве и содержащую реквизиты с наименованием плательщика, названием налога, датой уплаты налога и периодом, за который уплачивался налог, названием, размером объекта налогообложения (налоговой базы), ставкой налога и суммой зачисленного в доход иностранного государства налога, в том отчетном периоде, в котором представлена такая справка. Для осуществления зачета может быть также представлен документ по форме, установленной налоговым органом (иной компетентной службой государства, в функции которой входит взимание налогов) иностранного государства, если он подтверждает сумму уплаченного налога.

Зачет суммы налога на прибыль (доход) в отношении полученного из-за рубежа дохода производится в пределах суммы налога на прибыль (налога на доходы, полученные в отдельных сферах деятельности), исчисленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь в отношении этого дохода, и не может превышать сумму налога на прибыль (налога на доходы, полученные в отдельных сферах деятельности), уплаченную в отношении этого дохода за календарный год, в котором он получен.

Зачет суммы налога на недвижимость (имущество) в отношении имущества, находящегося за пределами Республики Беларусь, производится в пределах уплаченной (уплачиваемой) такой организацией в Республике Беларусь суммы налога на недвижимость в отношении этого имущества.

Анализ норм налогового законодательства Республики Беларусь, регулирующих международные налоговые отношения, приводит к следующим выводам.



В случае отсутствия международного налогового соглашения между Республикой Беларусь и иностранным государством нормы об устранении двойного налогообложения законов «О подоходном налоге с физических лиц», «О налогах на доходы и прибыль» к сделкам, совершенным в отношении резидентов данных стран, не применяются, что прямо обозначено в данных нормах. Возникает ситуация двойного налогообложения, т.е. доходы резидентов Республики Беларусь подлежат обложению как в стране получения доходов, так и в государстве резидентства. Учитывая тот факт, что национальное налоговое законодательство большинства стран мира содержит специальные нормы об устранении двойного налогообложения, применяемые в случае отсутствия международных налоговых соглашений, негативное воздействие касается исключительно международных сделок белорусских резидентов (физических лиц и организаций), они оказываются в более неблагоприятных условиях по сравнению с их зарубежными «коллегами». Например, между Республикой Беларусь и Республикой Словения не существует соглашения об избежании двойного налогообложения. Предположим, что физическое лицо – резидент Республики Беларусь получило доходы в Словении. Его доходы будут подлежать обложению подоходным налогом в Словении по ставке 17 %, одновременно эти же доходы будут включены в совокупный годовой доход для целей налогообложения в Республике Беларусь. Они будут дополнительно обложены подоходным налогом по прогрессивной шкале налогообложения, предусмотренной ст. 18 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», в размере от 9 % до 35 %. Таким образом, минимальная налоговая ставка на доходы, полученные в Словении белорусским резидентом, составит 26 % (9 % плюс 17 %), а максимальная – 52 % (!) (35 % плюс 17 %). Результатом неоправданно высокого уровня подоходного налога, уплачиваемого в рассматриваемой ситуации, станет сокращение взаимных экономических отношений между двумя государствами и их резидентами. Двойное налогообложение доходов препятствует расширению экспортно-импортных операций, и, как следствие, не позволяет расширять взаимодействие страны с мировым рынком.

Рассмотрим вторую ситуацию, когда международное соглашение об избежании двойного налогообложения действует. Парадоксально, но и в этом случае нормы об устранении двойного налогообложения законов «О подоходном налоге с физических лиц», «О налогах на

доходы и прибыль» не применяются. Это обусловлено следующими причинами. Заключенные Республикой Беларусь международные соглашения об избежании двойного налогообложения, как правило, основываются на Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (Model Tax Convention OECD). Большинство из них предусматривает в качестве механизма избежания двойного налогообложения налоговый кредит с ограничением, т.е. тот же способ устранения двойного налогообложения, что закреплен национальным налоговым законодательством. Согласно Закону от 23 октября 1991 г. «О международных договорах Республики Беларусь» *«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 внутригосударственного нормативного правового акта, и имеют силу того нормативного правового акта, которым выражено согласие Республики Беларусь на обязательность для нее соответствующего международного договора»*. Следовательно, независимо от того, какие положения содержатся в законах Республики Беларусь, подлежат применению нормы международных договоров. Однако не все соглашения об избежании двойного налогообложения основаны на применении метода налогового кредита, существуют исключения. Например, Конвенция между Правительством Союза Советских Социалистических республик и Правительством Соединенного королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества, заключенная в г. Лондоне 31 июля 1985 г., предусматривает в качестве механизма для избежания двойного налогообложения метод исключения (освобождения). Согласно ст. 6 названной Конвенции: *«Прибыль, получаемая лицом с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве от осуществления коммерческой деятельности в другом Договаривающемся Государстве не через постоянное представительство, не облагается налогами в этом другом Государстве. Если это лицо получает прибыль от коммерческой деятельности через находящееся в этом другом Государстве*

*постоянное представительство, эта прибыль может облагаться налогами в этом Государстве, но только в той части, которая относится к деятельности постоянного представительства».* Аналогичная норма содержится в ст. 4 Конвенции между Правительством Союза Советских Социалистических республик и Правительством Итальянской республики об избежании двойного налогообложения доходов, заключенной в Риме 26 февраля 1985 г. При применении названных конвенций механизмом избежания двойного налогообложения будет являться метод исключения (освобождения) несмотря на то, что нормами законов «О подоходном налоге с физических лиц», «О налогах на доходы и прибыль» предусмотрено применение метода налогового кредита. В соответствии с п. 2 ст. 5 Налогового кодекса Республики Беларусь *«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»*<sup>1</sup>. При этом следует заметить, что согласно ст. 4 Соглашения между Правительствами государств – участников СНГ о согласованных принципах налоговой политики, ратифицированного постановлением Верховного Совета Республики Беларусь от 10 июня 1993 г., Республика Беларусь взяла на себя обязательства обеспечить выполнение ранее заключенных Союзом ССР соглашений с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения доходов и имущества.

Таким образом, устранение международного двойного налогообложения резидентов Республики Беларусь возможно только согласно конвенционному праву (в соответствии с международными соглашениями и конвенциями, действующими для Республики Беларусь); национальное законодательство в данной области оказывается «мертвым», оно не применяется. Следовательно, не имеется реального механизма реализации требований п. 3 ст. 29 Налогового кодекса Республики Беларусь, согласно которому *«один и*

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 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.

*тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период».* Для реализации этого положения налогоплательщику необходимо будет защищать свои права в судебном порядке или, как отмечается в литературе, решиться на разрыв связей с данной страной<sup>1</sup>. По мнению В. А. Кашина, всякое государство рискует потерять своих налогоплательщиков (в первую очередь, наиболее состоятельных и мобильных) в пользу других государств, поэтому подавляющее большинство стран уменьшают свои налоговые претензии и создают приемлемые условия налогообложения. Если государства претендуют на обложение налогами зарубежной деятельности своих граждан, они одновременно предусматривают соответствующие меры, чтобы смягчить или полностью устранить возникающее для них в результате такой практики двойное налогообложение.

*Направления совершенствования правового регулирования отношений международного налогообложения.* Какой метод устранения двойного налогообложения более предпочтителен для закрепления его в национальном законодательстве Республики Беларусь? Экономисты отмечают<sup>2</sup>, что налоговые кредиты обеспечивают нейтральность при экспорте капитала. 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. Однако налоговый кредит с ограничением обладает и отрицательными чертами. 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

---

<sup>1</sup> *Кашин, В. А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В. А. Кашин. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 49.

<sup>2</sup> *Погорлецкий, А. И.* Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – С. 56–57.

уплачивает налог по максимальной ставке как в стране-источнике дохода, так и в стране резидентства.

В отличие от метода кредита, метод налоговых исключений (освобождений) предполагает полное освобождение от налогообложения зарубежных доходов в стране резидентства. Это обеспечивает нейтральность импорта капитала, так как отечественные хозяйствующие субъекты, осуществляющие деятельность за рубежом, будут испытывать равное налоговое бремя с иностранными резидентами, ведущими деятельность в той же фискальной юрисдикции. В то же время налоговые исключения ограничивают налоговые поступления в бюджет государства и, при определенных условиях, могут обладать такой негативной чертой, как стимулирование вынесения внешнеэкономической деятельности в страны с низким уровнем налогообложения.

При решении вопроса о преимуществах и недостатках каждого из названных методов устранения двойного налогообложения следует принимать во внимание такой фактор, как эффективность и простота налогового администрирования. Метод исключений более прост в организации и контроле со стороны государства, поскольку налоговым органам не нужно контролировать доходы своих резидентов за границей, налогоплательщику не нужно обращаться дважды с налоговой отчетностью в налоговые администрации двух государств. Сравнительный анализ налогового законодательства зарубежных стран показывает, что большинство государств закрепляют во внутреннем налоговом законодательстве налоговый кредит как способ устранения двойного налогообложения<sup>1</sup>. Следует иметь в виду, что в национальных налоговых актах большинства стран налоговые кредиты или освобождения используются в комбинации, при этом континентальные европейские страны преимущественно следуют методу исключений, а США, Япония, Великобритания – методу налогового кредита.

Очевидно, что законодательство Республики Беларусь, регламентирующее отношения международного налогообложения, требует существенного совершенствования. Предлагаем следующие изменения и дополнения в налоговое законодательство:

---

<sup>1</sup> Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. 2<sup>nd</sup> ed. New York, NJ: Aspen Publishers, 2004. – P. 357.

1. Ввести в Налоговый кодекс (общая часть) норму, закрепляющую понятие международного двойного налогообложения следующего содержания: «международное двойное (многократное) налогообложение – обложение одного и того же плательщика сравнимыми налогами (сборами) в двух и более государствах в отношении одного объекта налогообложения за один и тот же налоговый период».

2. Дать легальное определение методов устранения двойного налогообложения.

А) «Налоговый кредит – метод устранения двойного налогообложения, заключающийся в зачете уплаченных в иностранных государствах сумм налогов при исчислении сравнимого налога в Республике Беларусь. Зачет производится посредством уменьшения суммы исчисленного в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь налога на сумму сравнимого налога, уплаченного в иностранном государстве в отношении одного объекта налогообложения за один и тот же налоговый период. Налоговый кредит применяется с ограничением: размер засчитываемых сумм не может превышать сумму налога, подлежащую уплате в Республике Беларусь в отношении объекта налогообложения, полученного за пределами республики».

Б) «Исключение – метод устранения двойного налогообложения, заключающийся в полном исключении (вычитании) зарубежных доходов (иных объектов налогообложения) из налоговой базы при исчислении налогов в стране резидентства плательщика».

3. Считаю целесообразным закрепить в Налоговом кодексе Республики Беларусь методы устранения двойного налогообложения применительно к отдельным видам налогов. По отношению к так называемым резидентным налогам (подходному налогу, налогу на прибыль) – метод налогового кредита, применительно к территориальным налогам (налогу на недвижимость, земельному налогу и иным) – метод исключения. При этом следует учитывать, что все применяемые в мире механизмы налогообложения основаны на двух основных принципах: территориальном или принципе резидентства. Принцип резидентства в международном налоговом праве заключается в распространении налоговой юрисдикции государства на все доходы резидентов, в том числе полученные за границей. Второе название этого принципа – глобальный принцип налогообложения, так как он предполагает обложение глобального

(совокупного) дохода, образующегося во всех странах получения дохода<sup>1</sup>. Территориальный принцип, напротив, состоит в том, что государство облагает налогами только те объекты, которые связаны с деятельностью на территории данного государства; следовательно, 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<sup>2</sup>. Эти страны (в том числе Российская Федерация, Украина, Республика Беларусь) 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.

4. Установить обязательность применения методов устранения двойного налогообложения не только по отношению к иностранным налогам, имеющим аналогичное наименование, но также по отношению к тем из них, которые по системе своей организации сходны с внутренними налогами. Данная мера позволит максимально сократить случаи двойного налогообложения.

5. Предусмотреть механизмы для устранения экономического двойного налогообложения, выражающегося в уплате налога с дохода несколькими его последовательными получателями. Следует реализовать в налоговом законодательстве принцип зачета налога, уплаченного предприятием, при выплате дохода акционеру.

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

---

<sup>1</sup> Погорлецкий, А. И. Международное налогообложение: учебник / А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – С. 108.

<sup>2</sup> 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.

международных экономических операций, направленной на стимулирование дальнейшего развития экономики.