

ВВЕДЕНИЕ

На рубеже XX—XXI вв. глобализация утвердилась в качестве основной, фундаментальной тенденции развития мирового хозяйства. Однако активная экономическая глобализация вызывает противоречивое восприятие ее перспектив и последствий, что требует осознания сущности процессов, происходящих в мировом экономическом пространстве.

Глобализация мирового хозяйства представляет собой объективный и закономерный процесс интернационализации мирохозяйственной деятельности. Вместе с тем, необходимо учитывать, что в настоящее время этот процесс преимущественно субъективный, управляемый в своих интересах развитыми странами, зачастую в ущерб большинству остальных государств. Субъекты мировой экономики посредством распространения мифов о всеобщности, неизбежности и преимуществах глобализации делают участие развивающихся стран в этом процессе необходимым и безальтернативным. Глобальным развитием движет возможность получения глобальной ренты, причиной существования которой является монопольная власть на ресурсы и формирование мировых институтов. Посредством установления «правил игры» в мировом сообществе развитые страны задают направление современного развития мировой экономики.

Набирающая силу интернационализация порождает новые организационные формы, которые позволяют преодолеть препятствия, создаваемые национальными границами. Экономическая интеграция действует в соответствии со специальными соглашениями и обладает своей организационной структурой. На территории стран-участниц разворачиваются определенные виды хозяйственной деятельности на особых, льготных по сравнению с остальными государствами, условиях.

Двойное налогообложение имеет долгую историю и давние традиции. Однако в европейских государствах оно приобрело особое значение в 1970-х годах, в связи со все более распространенным устройством на работу людей за пределами своей страны, при заключении двух- и многосторонних контрактов, составной частью которых нередко является привлечение для выполнения работы за границей собственной рабочей силы. Отсутствие эффективного и справедливого правового регулирования может стать причиной уменьшения доходов или бюджетных поступлений.

Таким образом, ускорение глобализации и интернационализации экономических связей в современном мире привели к возникновению двойного налогообложения.

В устранении двойного налогообложения доходов и имущества заинтересованы не только налогоплательщики, но и сами государства, стремящиеся к увеличению внутреннего и внешнего товарооборота, привлечению иностранных инвестиций и повышению конкурентоспособности не только отдельных национальных предприятий, но и экономики в целом.

Поскольку каждое государство собирает налоги с доходов, полученных

резидентами и нерезидентами, организации, ведущие деятельность в нескольких государствах, сталкиваются с проблемой одновременного двойного налогообложения одного объекта в нескольких странах, что может приводить к экономической нецелесообразности ведения деятельности в разных государствах, затруднять товарооборот и, как следствие, препятствовать развитию внешнеэкономических связей.

Двойное налогообложение является препятствием для международной торговли, свободного движения капиталов и развития международных рынков, и поэтому различные государства решают проблему двойного налогообложения своих резидентов и нерезидентов путем принятия внутренних законодательных актов, а также путем заключения международных соглашений по вопросам налогообложения. Исходя из всего вышесказанного, тема данной дипломной работы является актуальной для Республики Беларусь.

Объект исследования - международное двойное налогообложение. Предмет исследования - совокупность факторов, ведущих к возникновению двойного налогообложения, а также организация совместных усилий государств для устранения данной проблемы.

Цель работы состоит в развитии методологических основ устранения международного двойного налогообложения доходов и выработке рекомендаций по совершенствованию его механизма в условиях международного взаимодействия Республики Беларусь.

Методы исследования: группировки, сравнительного анализа, экспертных оценок, графический, синтеза, дедукции, индукции, логический, системный.

Элементы научной новизны: разработаны предложения по совершенствованию механизма устранения двойного налогообложения в Республике Беларусь с учетом зарубежного опыта.

Для того чтобы достичь цель данной дипломной работы, необходимо решить следующие задачи:

1) Рассмотреть экономическую сущность двойного налогообложения и причины его возникновения.

2) Изучить методологические основы механизма устранения двойного налогообложения.

3) Проанализировать избежание двойного налогообложения в европейских государствах.

4) Изучить правовые средства избежания двойного налогообложения в Республике Беларусь.

5) Рассмотреть применение механизма устранения двойного налогообложения на национальном уровне.

6) Выявить пути оптимизации механизма устранения двойного налогообложения.

В дипломной работе использовались труды как зарубежных авторов: Попова Л.В., Локатарева Е.В., Перов А.В., Вылкова Е.С., Шувалова Е.Б., Погорлецкий А.И., Коротич Е., Почекина В., Костян Д., так и отечественных: Овсейко С.В., Чечко А.П., Григорьева Е.Н., Заяц Н.Е., Григорьева Е.Н., Киреева Е.Ф. Также использовались авторефераты диссертаций на соискание ученой

степени кандидата экономических наук, материалы научно-практической конференции и V международного экономического форума в Астане.

В процессе написания работы были использованы статьи из следующих журналов: «Налоговый вестник», «Финансы. Учет. Аудит», «Главный бухгалтер», «Вестник СПбГУ», «Финансовый менеджмент», «Финансы, Право и экономика», «Международное право и международные отношения», «Вестник БГЭУ» и другие. Также полезными оказались ресурсы сети Интернет, а именно официальные сайты Таможенного союза, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, the Complete Worldwide Tax & Finance, OECD и другие.

1 Теоретические аспекты двойного налогообложения

1.1 Экономическая сущность двойного налогообложения и причины его возникновения

Международные налоговые отношения представляют собой отношения между странами по поводу взаимного урегулирования сфер применения налогового законодательства (налоговой юрисдикции) и другим вопросам налогообложения.

В современном налогообложении различается международное налогообложение юридических и физических лиц.

Международное налогообложение юридических лиц в принципе схоже с международным налогообложением физических лиц, при этом оно имеет определенную специфику как в определении субъекта налогообложения, так и в исчислении базы налогообложения. Кроме того, существуют нормы и правила международного налогообложения, которые действуют только в отношении юридических лиц, например статьи соглашений об избежании двойного налогообложения дивидендов.

Проблемы международного налогообложения юридических лиц можно подразделить на следующие группы: [37, с. 346]

- определение национальной привязки юридического лица - субъекта налогообложения;
- порядок определения режима деятельности иностранного юридического лица на территории страны деятельности;
- проблемы, связанные с установлением источника дохода;
- учет налогов, уплаченных за рубежом, при определении налоговых обязательств в стране постоянного местопребывания;
- порядок определения налоговой базы по подоходному налогообложению при осуществлении внешнеэкономической деятельности между зависимыми друг от друга экономическими агентами.

В отличие от физических лиц, национальную принадлежность которых иногда трудно определить (из-за режима двойного гражданства, отсутствия гражданства или несовпадения гражданства и постоянного места проживания), юридические лица всегда имеют единственное место регистрации, которое является основным юридическим адресом. В стране регистрации все юридические лица всегда имеют статус налогового резидента. Вместе с тем, статус налогового резидента юридическое лицо может получить и в той стране, в которой оно осуществляет коммерческую или иную экономическую деятельность. Для привязки коммерческой деятельности к определенной территории используются следующие режимы: деятельность через собственное деловое учреждение, деятельность через независимого агента и деятельность по контрактам, заключаемым с местными фирмами. Как правило, внешнеторговая деятельность не приводит к распространению на национальное предприятие

налоговой юрисдикции другого государства.

В связи со спецификой налогообложения физических и юридических лиц в сфере международных экономических отношений соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества содержат как общие нормы и правила, так и отдельные специальные статьи и положения, действие которых распространяется только на физические или только на юридические лица.

Основные цели международного сотрудничества в налоговой сфере – устранение двойного налогообложения и дискриминации налогоплательщиков. Однако не менее важными являются и другие цели: [29]

- гармонизация налоговых систем и налоговой политики;
- унификация фискальной политики и налогового законодательства;
- разрешение проблем двойного налогообложения;
- предотвращение уклонения от налогообложения;
- избежание дискриминации налогоплательщиков-нерезидентов;
- гармонизация налогообложения инвестиционной деятельности.

Международная экономическая интеграция обусловила тенденции гармонизации налоговой политики и национального налогового права в зарубежных странах. Гармонизация – это процесс приведения к соответствию и взаимной соразмерности налоговых систем различных государств.

Двойное налогообложение имеет долгую историю и давние традиции. Однако в европейских государствах оно приобрело особое значение в 1970-х годах, в связи с все более распространенным устройством на работу людей за пределами своей страны, при заключении двух- и многосторонних контрактов, составной частью которых нередко является привлечение для выполнения работы за границей собственной рабочей силы. Отсутствие эффективного и справедливого правового регулирования может стать причиной уменьшения доходов или бюджетных поступлений [18, с. 56].

Двойное налогообложение часто бывает связано с подоходными налогами и налогами, которыми облагаются вознаграждение за труд или доходы от капитала. Налоговой базой для двойного налогообложения является перелив через границу рабочей силы или капитала. Налоговые претензии могут быть предъявлены налоговыми органами стран, которые являются местом временного жительства физических лиц или резиденцией юридических лиц, получающих доходы. В соответствии с международными нормами правительства должны защищать собственный рынок труда от нелегальной занятости иностранцев (главным образом из-за безработицы в собственной стране), но одновременно они обязаны обеспечить соблюдение для иностранных работников максимума их прав, сопоставимых с правами граждан собственных стран. Ежегодно около 1 миллиона человек на планете переселяются за границу, почти столько же ищут за рубежом убежище, а всего около 70 миллионов человек трудятся за пределами своих стран.

После 1990 года появилось такое широкомасштабное явление, как маятниковая миграция, когда мелкие торговцы, а также "транзитные эмигранты" пытаются через страны Центральной Европы проникнуть на Запад,

в основном нелегально. Кроме того, массы прибывающих из Азии получают работу в сфере услуг в промышленно развитых странах мира. В свою очередь жители Северной Африки облюбовали себе для поселения Францию и Испанию.

Схожие налоговые притязания двух государств могут предъявляться в трех видах:

- в виде неограниченных налоговых обязательств в обоих государствах и взимания налогов в полном объеме;
- в виде неограниченных налоговых обязательств в одной стране и ограниченных налоговых обязательств в другой;
- в виде ограниченных налоговых обязательств в обеих странах.

Для международного двойного налогообложения характерны следующие черты: [38, с. 84]

- идентичность субъектов налогообложения (налогоплательщиков);
- идентичность объектов налогообложения (источников доходов и самих доходов);
- подчиненность этих субъектов или объектов налоговой юрисдикции различных государств;
- одновременность налогообложения;
- различия в правилах и методиках исчисления облагаемого дохода в разных странах.

По мнению Евстигнеева, Е.Н. международное двойное налогообложение - это обложение сопоставимыми налогами в двух (или более) государствах одного налогоплательщика в отношении одного объекта за один и тот же период времени. В результате возникает идентичность налогового платежа, тождественность объекта и субъекта налогообложения и сроков уплаты налогов. Двойное (т. е. излишнее) налогообложение сдерживает деловую активность предпринимателя и способствует повышению цены на товары и услуги [29].

УДАЛЕНО

Данные по налогам на доходы, прибыль и доходы от прироста капитала в различных зарубежных странах за 2007-2010гг. представлены на рисунке В.1. Так наибольший процент налогов на доходы, прибыль и доходы от прироста капитала из пяти рассмотренных стран составил в Канаде за весь период с 2007 года по 2010 год – 16,2% и 14,5% соответственно. Меньший за весь период процент данных налогов составили в Польше 8 и 6,2 процентов соответственно. Причем как в Канаде, так и в Польше за четыре года наблюдается тенденция к уменьшению объема налогов в ВВП. Во Франции и в США за 2010г. данные налоги увеличились в объеме ВВП по сравнению с 2009г. на 0,6 и 0,9

процентов соответственно. В Австрии же на протяжении последних двух лет объем налогов на доходы, прибыль и доходы от прироста капитала составляли 11,9%. В Германии данный показатель составил в 2010г. – 10,7% и его уменьшение составило 0,1 по сравнению с 2009г. и 0,7% по сравнению с 2008г.

Наименьшее значение индивидуального налога на доходы (минимальное значение) в Великобритании – 0%, далее Франция 1,8%; наибольшее же значение в Италии – 23% и Австрии – 21%. Наименьшее значение корпоративного налога на доходы в рассмотренных странах во Франции – 3,5%, далее же с большим отрывом идет США – 15%, что почти в пять раз больше. Наибольшее значение в Италии и Великобритании 28 и 31,4 процентов соответственно (рисунок 1.2).

В налоговых системах практически всех государств широко используются налогооблагаемые минимумы, льготы и скидки, а также вычеты социального и профессионального характера. Применяются в основном прогрессивные ставки, которые увеличиваются с возрастанием дохода. Их уровень в отдельных странах представлен в таблице В.1 [41, с. 66].

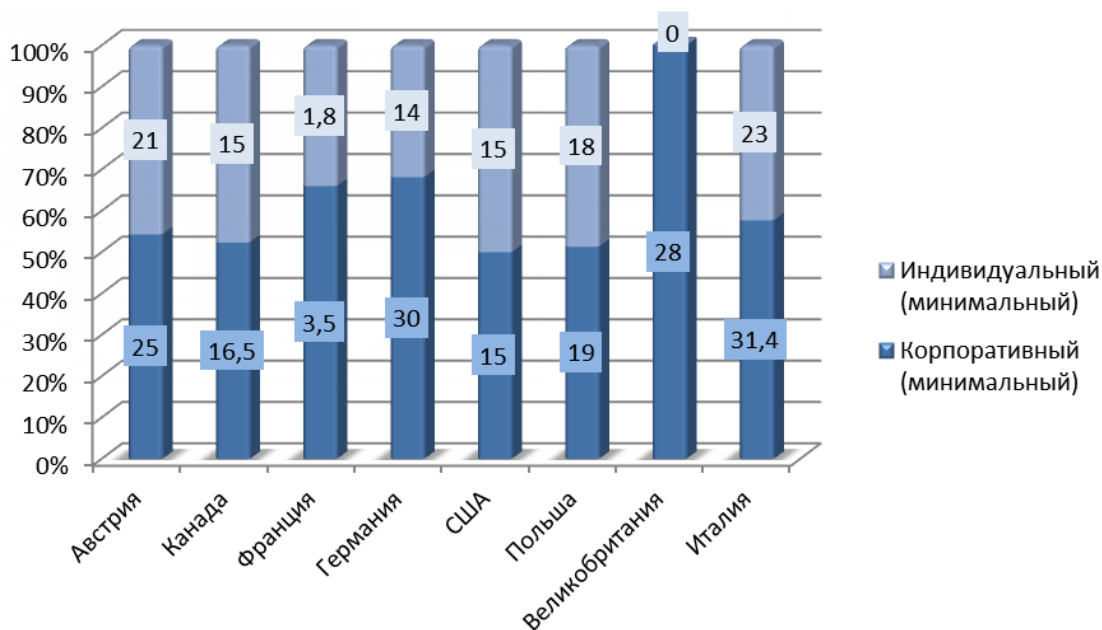


Рисунок 1.2 — Налог на доходы (индивидуальный и корпоративный) за рубежом в 2011г., %

Примечание — Источник: собственная разработка на основе [54-55].

В последние годы наметилась тенденция к уменьшению ставок налога и применению различных стимулов для предпринимательской деятельности: ускоренная амортизация, инвестиционные и налоговые кредиты, отсрочки по уплате налогов и др. В связи с этим степень налогообложения прибыли стала значительно ниже подоходного налогообложения. В налоговых поступлениях развитых зарубежных стран она занимает не более 10%.

Основные виды налогов на потребление – это акцизы, налоги с оборота,

продаж, НДС, пошлины и сборы. Акцизы относятся к разряду специальных косвенных налогов, включаемых в отпускную цену товаров как надбавка к ней. Для стран Европейского союза набор акцизных товаров типичен: табак и алкоголь, нефтепродукты, ювелирные изделия, автомобили. Отдельные государства вводят дополнительные акцизы с учетом внутреннего рынка и интересы товаропроизводителей. Так, во Франции акцизами облагаются спички, зажигалки, сахар, кондитерские изделия, летательные аппараты; в Германии – кофе и страховые сделки; в Италии – бананы и строительные материалы; в Греции – некоторые виды сельскохозяйственной продукции [45, с. 67].

Европейский НДС представляет собой универсальный налог на потребление. Он охватывает сферы торговли, промышленности и услуг. Его фактические ставки определены национальным законодательством с учетом принятых ЕС директив по унификации НДС (таблица 1.1). Так, стандартные ставки варьируются от 15-16% (Люксембург, Испания, Германия) до 25% (Дания, Швеция). Кроме них ставки на отдельные товары и услуги: продовольственные, медицинские товары и оборудование, поставки природного газа, электроэнергии и др.

Таблица 1.1 — Ставки налога на добавленную стоимость в странах ЕС

Страна	Ставка			НДС, % к ВВП
	стандартная, %	льготная, %	повышенная, %	
Бельгия	17	6	25	7,67
Дания	22	-	-	9,68
Франция	18,6	5,5	25	9,19
Германия	14	7	-	6,34
Испания	12	6	33	4,5
Греция	18	6	36	5,00
Ирландия	25	15 и 0	-	8,22
Италия	15	2 и 8	38 и 18	5,48
Люксембург	10	2 и 5	-	6,04
Голландия	18	4	-	6,83
Португалия	16	8	30	4,75
Великобритания	15	8	-	5,22

Примечание — Источник: [41, с. 67].

Таким образом, международная практика выработала различные способы налогового регулирования двойного налогообложения. В соответствии со швейцарским законодательством доходы, получаемые нерезидентами в виде дивидендов и доходов от долговых обязательств, облагаются налогом у источника выплаты по ставке 35%. Швейцария не предусматривает предварительного освобождения от уплаты налога. В Швейцарии отсутствует налог на доходы в виде роялти. Среди стран, практикующих только возврат налогов, можно назвать Австрию, Италию, Нидерланды. Законодательство

Италии дает нерезидентам 4 года для обращения за возвратом налога. В Нидерландах процедура возврата налога относится лишь к доходам в виде дивидендов, поскольку национальное законодательство не предусматривает удержание налога у источника выплаты по процентам и роялти. В Латвии, Литве, Армении, Казахстане налогоплательщику-нерезиденту предоставляют возможность выбора: как предварительное обращение за снижением ставки налога, так и возврат уплаченных по законодательству налогов. Сегодня Польша заключила налоговых соглашений с 84 странами, включая все государства-члены ЕС. Все налогоплательщики зарегистрированные в Польше, подлежат уплате налога на доход, который выплачивается по всему миру из налогооблагаемого дохода и прироста капитала. Нерезиденты облагаются налогом на их польские источник дохода и прирост капитала. Проценты, роялти и дивиденды, выплаченные за рубежом, также облагаются подоходным налогом в Польше. В международной практике (во Франции, Великобритании, Швейцарии и некоторых других странах) в качестве противовеса двойному налогообложению используется так называемое противоналогообложение.

2 Механизм устранения двойного налогообложения в Республике Беларусь

2.1 Правовые средства избежания двойного налогообложения в Республике Беларусь

Нормативно-правовую базу устранения двойного налогообложения в Республике Беларусь составляют: Общая и Особенная части Налогового кодекса Республики Беларусь; Соглашение об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие) от 20 мая 2010 г.; Соглашения и Конвенции между Правительством Республики Беларусь и другими Правительствами других стран об избежании двойного налогообложения. По состоянию на 10.02.2012г. Правительство Республики Беларусь заключило 14 Конвенций об избежании двойного налогообложения и 44 Соглашения об избежании двойного налогообложения [45].

Соглашения об избежании двойного налогообложения построены главным образом на модели Конвенции по налогам на доход и капитал (OECD Model Tax Convention), разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) в 1963 г. и пересмотренной в 1977 г. Поскольку членами ОЭСР являются исключительно промышленно развитые государства (Беларусь в эту международную организацию не входит), считается, что Модель Конвенции ОЭСР в большей мере отвечает интересам стран-экспортеров капитала, нежели стран - его импортеров. Другая модель — Конвенции ООН об избежании двойного налогообложения 1979г. — напротив, отражает в большей мере интересы развивающихся стран. Отметим, однако, что рекомендации Государственного налогового комитета Республики Беларусь по применению модели соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество построены по Модели ОЭСР [27].

Конвенция об избежании двойного налогообложения призвана содействовать развитию экономического сотрудничества между государствами. Она снимает проблемы двойного налогообложения, закрепляя за каждым из государств права на налогообложение определенных видов доходов и имущества (капитала).

Основные задачи документа — распределение прав по налогообложению между двумя государствами, предотвращение уклонения от уплаты налогов, недопущение налоговой дискриминации.

До 2004 г. белорусское налоговое законодательство содержало положения о возможности избежания двойного налогообложения в одностороннем порядке. Так, в статье 5 Закона Республики Беларусь от 20 декабря 1991 г. «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» содержался механизм избежания двойного налогообложения в одностороннем порядке. Закон декларировал принцип, что один и тот же

объект может облагаться налогом одного вида только один раз за соответствующий финансовый период. Суммы налога на доходы, полученные за пределами территории Республики Беларусь и уплаченные субъектами хозяйствования Беларуси за пределами территории республики в соответствии с законодательством других государств, засчитываются при уплате ими налогов с прибыли или доходов в Республике Беларусь. Таким образом, белорусский законодатель фактически стоял на позициях применения в одностороннем порядке метода налогового кредита в случае отсутствия международного договора. Таким образом, до 2004 г. существовало два пути избежания двойного налогообложения для хозяйствующих субъектов, получающих доход из-за границы: международные соглашения и односторонние меры в соответствии с законодательством.

После вступления в силу Налогового кодекса Республики Беларусь и внесения изменений в налоговые законы ситуация изменилась. Анализ действующего законодательства позволяет сделать вывод о том, что возможность применения односторонних мер по избежанию двойного налогообложения в Беларуси отсутствует.

Налоговое законодательство Республики Беларусь в отношении иностранных юридических лиц предусматривало налогообложение так называемых в международной практике «пассивных доходов», то есть доходов, вид которых, источник выплаты, а зачастую и приблизительная сумма заранее известны и их получение не связано с активной коммерческой деятельностью нерезидента в республике. К таким доходам относятся, например, периодически выплачиваемые проценты по кредитным соглашениям и депозитным вкладам, дивиденды по акциям, платежи за использование авторских прав или по лизинговым контрактам [14, с. 18].

Налог на доходы подлежит уплате при следующих условиях:

- доход выплачивается из источников, находящихся на территории Республики Беларусь;
- источником выплаты является резидент Республики Беларусь;
- иностранные юридические лица не осуществляют деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, то есть не имеют расположенного на территории Республики Беларусь обособленного структурного подразделения (учреждения), через которое осуществляется хозяйственная деятельность на территории Республики Беларусь, а так же юридического или физического лица Республики Беларусь, осуществляющего деятельность на территории Республики Беларусь по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг в соответствии с условиями договора поручения, комиссии или аналогичных договоров в интересах и в пользу иностранного юридического лица.

При наличии данных признаков, объектом налогообложения будет являться доход, выплачиваемый из источников в Республику Беларусь, причем налог с дохода подлежит удержанию резидентом Республики Беларусь (юридическим или физическим лицом), выплачивающим доход иностранному юридическому лицу.

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. № 302-3 «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» 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» [16, с. 64].

С принятием Общей и Особенной частей Налогового кодекса Республики Беларусь с 2010г., а также Инвестиционного кодекса Республики Беларусь все законы Республики Беларусь, которые регулировали механизм устранения двойного налогообложения в стране утратили силу и данный механизм регулируется Налоговым кодексом Республики Беларусь.

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 [16, с. 64].

Республика Беларусь ратифицировала более шестидесяти двусторонних соглашений и конвенций об избежании двойного налогообложения, и их количество постоянно увеличивается. 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.

Международные договоры Республики Беларусь Согласно ст. 20 Закона Республики Беларусь от 10.01.2000 № 361 -3 «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» нормы права, содержащиеся в международных договорах Республики Беларусь, 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. При этом согласно нормам международного права, а именно ст. 27 Венской Конвенции ООН от 23.05.1969 – О праве международных договоров», в которой участвует и Республика Беларусь, государство не вправе не исполнять международный договор со ссылкой на нормы национального законодательства [20].

УДАЛЕНО

2.2 Применение механизма устранения двойного налогообложения на национальном уровне

УДАЛЕНО

В Республике Беларусь, как и во многих других странах, применяется принцип резиденции в сочетании с принципом территориальности и метод обычного налогового кредита, т.е. наша страна разрешает вычитать из налога на прибыль суммы, которые равны полной сумме налога на прибыль и которые уплачены за рубежом с учетом ограничения размера вычета на сумму налога с дохода и которая рассчитана для целей налогообложения в Беларуси.

Число иностранных организаций к началу 2011г. составляло 2708 единиц (рисунок Г.2). За анализируемый период данный показатель постоянно растет и за 2010г. по сравнению с 2007г. количество организаций увеличилось на 811 единиц (или на 42,75%). Выпуск товаров и услуг иностранными организациями в Республике Беларусь за 2007-2010гг. имеет тенденцию к росту. Так наибольший прирост выпуска наблюдался в 2010г. – 3515,8 млрд. долл. США, что на 47,53% больше, чем за 2009г. и на 87,72%, чем за 2007г. Общая сумма уставного капитала также постоянно увеличивается к 2011г. составила 563,6 млрд. долл. США, что на 7,6% выше, чем за 2009г. и на 34,51% по сравнению с 2007г.

Импорт товаров иностранными организациями за 2007-2010гг. превышает экспорт товаров (рисунок 2.1). Так за 2007г. экспорт превысил импорт чуть более чем в 2 раза, за 2008г. – 1,7 раза, за 2009г. – 2,3 раза, а за 2010г. разница составила 3,44 раза. Таким образом, начиная с 2009 наблюдается общий спад как импорта товаров, так и их экспорта, однако сравнивая оба показателя можно сделать вывод о том, что с каждым годом их разница увеличивается и к началу 2011г. составили 3,4 раза по сравнению с 2008г. увеличение разница

составило два раза.

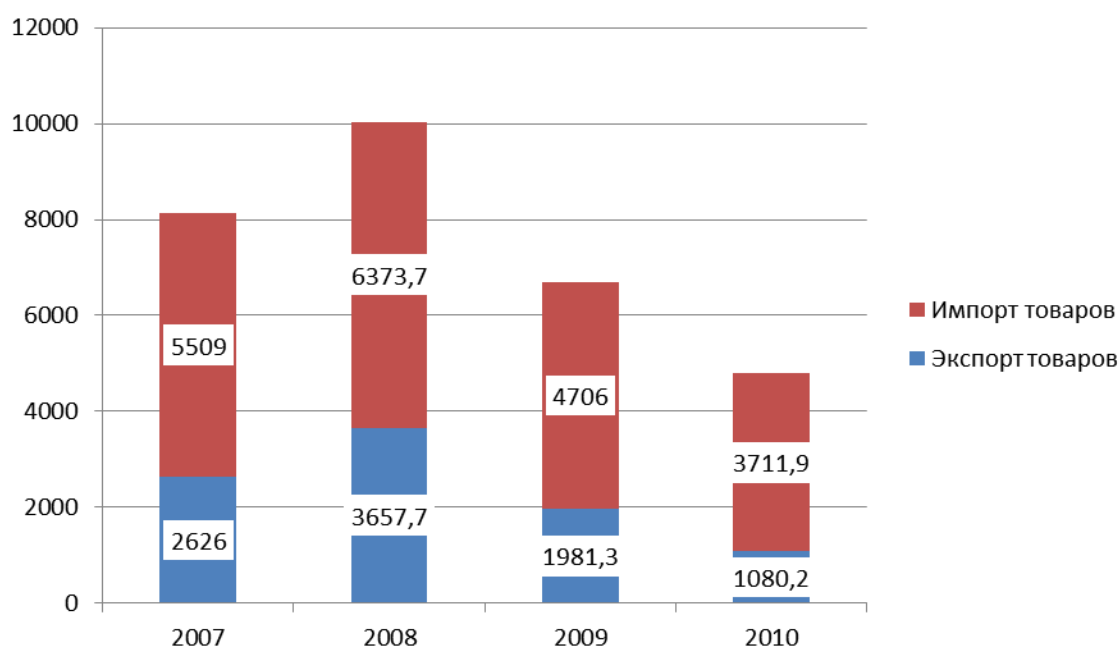


Рисунок 2.1 — Импорт и экспорт товаров иностранными организациями в Республике Беларусь за 2007-2010гг., млн. долл. США

Примечание — Источник: собственная разработка на основе [49, с. 424].

Количество иностранных организаций по отраслям экономики за 2008-2010гг. представлено в приложении Д. На протяжении всего анализируемого периода наблюдается рост иностранных организаций по всем отраслям экономики Республики Беларусь. Однако наименьшее количество иностранных организаций наблюдается в жилищно-коммунальном хозяйстве, связи, сельском хозяйстве. Число организаций в этих отраслях не превышает 20. Отрасль материально-технического снабжения и сбыта (МТС и сбыт) имеет 50 иностранных организаций. Наибольшее количество иностранных организаций находится в торговле и общественном питании – 972 единиц (2010г.) и промышленности (706 единиц). Далее с большим отрывом следуют строительство и транспорт – 193 и 152 единиц соответственно за 2010г.

Наибольшее количество иностранных организаций находится в г. Минске – 1716 единиц за 2010г., что 18% больше, чем за 2008г. Далее идет Минская область – 316 единиц, Брестская – 200 единиц, а меньше всего в Могилевской – 92 единицы. Во всех областях и г. Минске наблюдается увеличение иностранных организаций за 2008-2010гг. (таблица 2.1).

Таблица 2.1 — Количество иностранных организаций по областям и г. Минску, единиц

Области	2008	2009	2010
1	2	3	4
Брестская	162	181	200
Витебская	96	106	137
Гомельская	62	74	110
Гродненская	88	113	137
г. Минск	1454	1537	1716
Минская	261	279	316
Могилевская	53	67	92

Примечание — Источник: собственная разработка на основе [44, с. 426].

Поступление иностранных инвестиций в реальный сектор экономики по отраслям экономики Республики Беларусь представлены на рисунке 2.2. Так за период с 2008-3квартал 2011г. уровень иностранных инвестиций имеет положительную (увеличивающуюся) динамику. Так за три квартала 2011г. в Республику Беларусь было привлечено 12,615 млрд. долл. США иностранных инвестиций, что на 3,529 млрд. долл. США (или на 38,84%) больше, чем за 2010г., если же сравнивать с 2008г., то увеличение составило почти 2 раза или 6,089 млрд. долл. США.

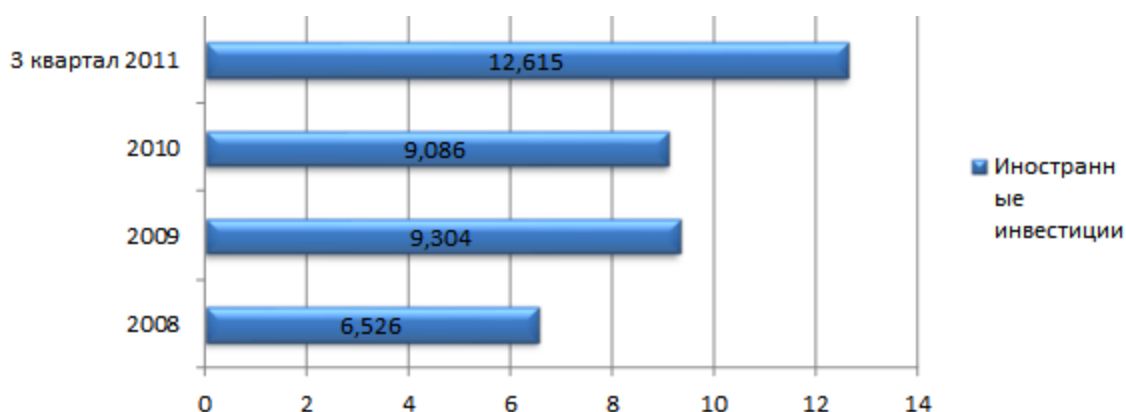


Рисунок 2.2 — Поступление иностранных инвестиций в реальный сектор экономики по отраслям экономики, млрд. долл. США

Примечание — Источник: собственная разработка на основе [28, 44].

Главной страной-инвестором в реальный сектор экономики Республики Беларусь за 2008-2010гг. является Российская Федерация – 6555 млн. долл. США за 2010г. (рисунок 2.3), далее идет Австрия 912,3 млн. долл. США. Меньше всего инвестиций из приведенных пяти стран было привлечено из США – 70,1 млн. долл. США за 2010г. Общая динамика за три года является положительной по России и США и отрицательной по Австрии, Кипре, Соединенном Королевстве, причем по последним двум сокращение объема инвестиций составило более 150 млн. долл. США в 2010г. по сравнению с 2009г.

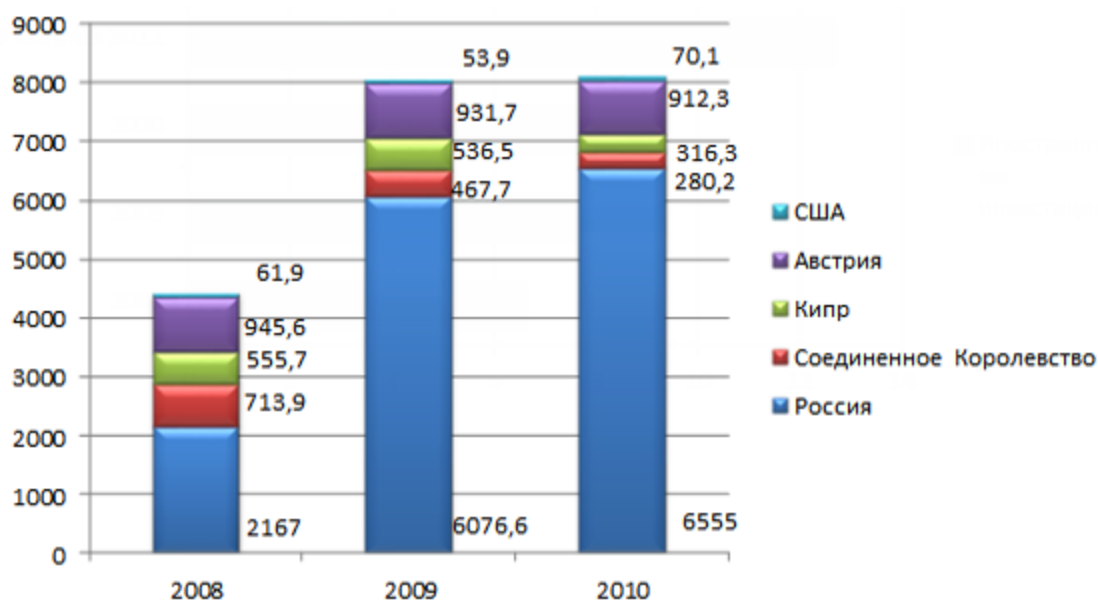


Рисунок 2.3 — Поступление иностранных инвестиций в реальный сектор экономики по основным странам-инвесторам, млн. долл. США

Примечание — Источник: собственная разработка на основе [28, 44].

За январь-сентябрь 2011 г. в реальный сектор экономики (кроме банков) иностранные инвесторы вложили 12,6 млрд. долларов США инвестиций, что в 2 раза больше, чем за январь-сентябрь 2010г.

Основными инвесторами организаций республики были субъекты хозяйствования России (47,8% от всех поступивших инвестиций), Соединенного Королевства (21,3%), Кипра (7,8%), Австрии (6%).

Наибольшие суммы иностранных инвестиций поступили в организации торговли (33,7% от всех поступивших инвестиций), транспорта (32,1%), промышленности (25,7%).

УДАЛЕНО

Целесообразно, чтобы система урегулирования международного двойного налогообложения включала в себя такие элементы, как: [31]

- средства и методы устранения двойного налогообложения;
- механизм борьбы с уклонением от налогообложения;
- организационно-правовые основы деятельности национальных налоговых администраций по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем.

Дальнейшая интеграция финансовой политики в странах Европейского Союза и других стран, в том числе Беларуси и России в рамках системы урегулирования международного двойного налогообложения приведет к появлению новых принципов, таких, как принципы гибкости, солидарности и

координации. Принцип гибкости должен включать два аспекта: во-первых, это отказ государств от сокрытия на своей территории доходов, на которые имеют право претендовать юрисдикции их получателей; во-вторых, проведение либеральной налоговой политики и установление системы налоговых преференций с целью привлечения в конкретные юрисдикции дополнительных капиталов и инвестиций.

Принцип солидарности предполагает наличие низкого уровня налогообложения исключительно для нерезидентов данной юрисдикции, а также гарантии налоговых преимуществ вне зависимости от результатов их хозяйственной деятельности.

Принцип координации означает наиболее детальную регламентацию определенных ограничений для деятельности оффшорных компаний, ведущих операции в глобальной экономике, предпринимаемую группой стран на международном уровне,

С учетом опыта развитых зарубежных стран, критерием разграничения налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов может быть законность используемых методов и средств. В первом случае налогоплательщик применяет методы и средства, предоставленные международными соглашениями или национальным налоговым законодательством (налоговые льготы, выбор учетной политики и т.д.). Если при минимизации налогообложения он использует пробелы в нормативном регулировании, либо совершает действия, противоречащие требованиям международных договоров или законодательства, то это является уклонением от уплаты налогов.

По мнению ряда экономистов в контексте укрепления национальной экономической безопасности Республики Беларусь необходимо исследовать возможность перехода к приоритету налогообложения доходов исключительно в стране-источнике дохода (модель конвенции ООН).

На наш взгляд, использование Республики Беларусь Типовой модели конвенции ОЭСР, которая делает упор на налогообложении доходов в стране резидентства получателя дохода отвечает интересам Республики Беларусь как страны-экспортера капитала. Следует также отметить, что переход к приоритету налогообложения доходов исключительно в стране-источнике дохода возможен только как общий для развитых стран переход при введении единообразных правил международного налогового регулирования. Об этом говорилось в дискуссиях на 59-м конгрессе Международной налоговой ассоциации (IFA) в сентябре 2005 года. В отношениях с развивающимися государствами Республика Беларусь придерживается принципа налогообложения доходов от источника, сочетая тем самым различные принципы международного налогообложения с учетом уровня экономического развития государства-партнера.

Необходимо чаще использовать один из методов устранения международного двойного налогообложения – процедуру взаимного согласования, которая проводится в целях разрешения трудностей в применении таких соглашений в самом широком смысле слова [28].

В рамках взаимосогласительной процедуры компетентные органы

должны попытаться посредством взаимного согласования разрешить проблемы налогоплательщиков, к которым применяется налогообложение не в соответствии с положениями международного соглашения. В ходе процедуры взаимного согласования разрешаются проблемы, связанные с толкованием или применением международного соглашения, а также проводятся консультации для устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных соглашением. На практике процедура применяется в следующих наиболее часто встречающихся случаях:

- вопросы, связанные с предписанием постоянному представительству доли коммерческих и административных расходов предприятия согласно статье соглашения "Прибыль от коммерческой деятельности";

- налогообложение в государстве плательщика в случае особых отношений между плательщиком и фактическим владельцем излишка процентов и роялти в целях статей "Ассоциированные предприятия", "Проценты" и "Роялти";

- случаев применения законов для рассмотрения тонкой капитализации, где государство компании дебитора рассматривает проценты как дивиденды в той мере, в которой такой режим основан на положениях соглашения, соответствующих статье "Ассоциированные предприятия", "Проценты";

- случаев, где недостаток информации по фактической ситуации налогоплательщика привел к неверному применению соглашения, особенно в определении резидентства, существования постоянного представительства, временного характера услуг, оказываемых наемным работником.

Взаимосогласительная процедура также предусматривает механизм, позволяющий компетентным органам проводить совместные консультации для разрешения проблем как юридического, так и экономического двойного налогообложения в контексте применения трансфертных цен, особенно в случае формирования прибыли связанных предприятий [28].

Процедура взаимного согласования также применяется в отсутствие любого двойного налогообложения, противоречащего соглашению, если спорное налогообложение происходит против правил соглашения. Так, например, если одно государство облагает налогом определенный вид доходов, в отношении которых соглашение предоставляет исключительное право налогообложения другому государству, даже если последнее не способно использовать это право ввиду пробелов во внутреннем законодательстве.

УДАЛЕНО

Главным основанием для гонконгского подоходного налога является тот факт, что страной — источником прибыли является Гонконг, а не месторасположение компании в этой стране. Прибыль из других источников, даже извлекаемая в Гонконге, не подлежит обложению налогом в Гонконге. Таким образом, торговая или коммерческая деятельность гонконгских

компаний, осуществляемая за пределами Гонконга, не подлежит обложению налогом.

Так как двойное налогообложение в Гонконге осуществляется на территориальной основе, прибыль местных компаний, источник которой находится за пределами Гонконга, не подвергается двойному налогообложению в Гонконге. Многие страны, которые облагают своих резидентов налогами на «всемирной» основе, предоставляют своим компаниям, действующим на территории Гонконга, одностороннюю налоговую скидку на гонконгский налог на прибыль, происходящую из источников в Гонконге. Следовательно, осуществляя коммерческую деятельность в Гонконге, вы не будете иметь проблем с двойным налогообложением.

Налогом «у источника», на текущий момент 5,25%, облагается только роялти, выплачиваемое нерезидентам, не имеющим отношения к плательщикам. Если стороны взаимосвязаны в сделке, то в этом случае налагается налог по ставке 17,5%.

Таким образом, пути оптимизации механизма устранения двойного налогообложения можно разделить на те, которые должны применяться непосредственно Республикой Беларусь, и те, к которым должны прибегнуть группы стран (в частности, страны-члены Единого экономического пространства). Реализация предлагаемых рекомендаций позволит обеспечить адекватное регулирование объемов прямых иностранных инвестиций и внешней торговли, повышение заинтересованности инвесторов в репатриации в Республику Беларусь доходов, полученных за рубежом, увеличение налоговых поступлений в бюджет.

УДАЛЕНО

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Арутюнян, В. Проблемы международного двойного налогообложения и пути их решения / В. Арутюнян // Проблемы теории и практики управления. – 2004. - №2. – С. 39-41.
 - 2 Венчурные фонды в условиях интеграционных процессов [Электронный ресурс] / V международный экономический форум в Астане. – Астана, 2012г. – Режим доступа: <http://www.aef.kz/upload/iblock/b14/shjxkklsdjgv%20pqemsrthxnam%20fonpnixfphdasp%20twyzso%202012.doc>. – Дата доступа: 13.02.2012.
 - 3 Внешняя торговля Республики Беларусь за 2011 год: статистический сборник. – Минск: НСКРБ, 2011. – 398 с.
 - 4 Вылкова, Е.С., Романовский, М.В. Налоговое планирование: учебник / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. – СПб.: Питер, 2009. – 634 с.
 - 5 Григорьева, Е.Н. Оптимизация принципов международного налогового права / Е.Н. Григорьева // Вестник БГЭУ. – 2009. – №6. – С. 103–108.
 - 6 Двойное налогообложение [Электронный ресурс] / газета Ведомости. – М., 2012г. – Режим доступа: <http://www.vedomosti.ru/glossary/%D0%B4%D0%B2%D0%BE%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D0%B5%20%D0%BD>. – Дата доступа: 13.02.2012.
 - 7 Двойное налогообложение [Электронный ресурс] / Экономический словарь. – М., 2012г. – Режим доступа: http://abc.informbureau.com/html/aaieia_iaeiaieiaieaiea.html. – Дата доступа: 13.02.2012.
 - 8 Двойное налогообложение [Электронный ресурс] / Экономический словарь Яндекс. – М., 2012г. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/~%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%> . – Дата доступа: 13.02.2012.
- Регулирование налоговых и финансовых взаимоотношений [Электронный ресурс] / Таможенный союз. – Минск, 2012г. – Режим доступа: <http://www.customsunion.by/infoprint/4278.html>. – Дата доступа: 13.02.2012

УДАЛЕНО

- 44 Рыманов, А.Ю. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – 2-е изд. / А. Ю. Рыманов. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 331 с.
- 45 Сближение налоговых систем государств-членов Европейского союза

- [Электронный ресурс] / Юридический факультет БГУ. – Минск, 2012г. – Режим доступа: www.law.bsu.by/pub/48/6_leshchenko.doc. – Дата доступа: 13.02.2012.
- 46 Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / О.В. Скворцов. – М.: Академия, 2008. – 240 с.
- 47 Скрипниченко, В. Налоги и налогообложение: учебник / В. Скрипниченко. – СПб.: Питер, 2010. – 464 с.
- 48 Соглашения об избежании двойного налогообложения [Электронный ресурс] / Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь. – Минск, 2012г. – Режим доступа: <http://nalog.by/cooperation/agreements/?page=1>. – Дата доступа: 13.02.2012.
- 49 Статистический ежегодник 2011: статистический сборник. – Минск: НСКРБ, 2011. – 634 с.
- 50 Чечко, А.П. Устранение международного двойного налогообложения в Республике Беларусь: современные подходы и рекомендации по совершенствованию / А.П. Чечко // Вестник БГЭУ. – 2009. – №3. – С. 69–74.
- 51 Чечко, А.П. Международное двойное налогообложение доходов и пути его устранения в Республике Беларусь: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.10/ А.П. Чечко. – Минск, 2009. – 21 с.
- 52 Шувалова, Е.Б., Шепелева, П.М. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: учебное пособие / Е. Б. Шувалова, П.М. Шепелева. – М.: Дашков и К., 2010. – 132 с.
- 53 International double taxation // Trinitycs [Electronic resource]. – Режим доступа: Trinitycs.com. – Дата доступа: 13.02.2012.
- 54 Public Sector, Taxation and Market Regulation // OECD [Electronic resource]. – Режим доступа: <http://stats.oecd.org/index.aspx?> – Дата доступа: 13.02.2012.
- 55 Tax Rates Around the World // The Complete Worldwide Tax & Finance Site [Electronic resource]. – Режим доступа: <http://worldwide-tax.com>. – Дата доступа: 13.02.2012.