

В заключение отметим, что фаундри-бизнес, как механизм реализации наукоемкой продукции, может быть использован на любом предприятии Белоруссии, владеющей высокими технологиями

## **Литература**

1. Аналитический отчет Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь за 2007 год.
2. Аналитический обзор Ассоциации полупроводниковой промышленности (ПА) за 2008 год.
3. Сакс, Дж. Д. Макроэкономика. Глобальный подход / Дж.Д. Сакс, Ф.Б. Ларрен. – М.: Дело, 1996. – 238 с.
4. Точицкая, И. Содействие развитию экспорта через создание товаропроводящих сетей: какова роль государства? / И.Точицкая, А.Гламбоцкая. – ВЕБ-сайт Немецкой экономической группы в Беларуси GET -Электронный ресурс-. – 2007. – Режим доступа: <http://research.by> – Дата доступа: март 2007 г.
5. Леденцов, Н.Н. Перспективы развития электронной промышленности в России / Н.Н. Леденцов // Электроника: Наука, Технология, Бизнес. – 2005. – № 1 – с.78-80.

<http://edoc.bseu.by/>

*Т.И.Вуколова, к.э.н., УО «БГЭУ» (г.Минск)*

## **ПРОБЛЕМЫ И ВОЗМОЖНОСТИ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Развитие и углубление внешнеэкономической деятельности обусловило возникновение проблемы двойного налогообложения. Ее появление вызвано, с одной стороны, пересечением национальных границ субъектами хозяйствования и инвестиционными потоками, с другой – несовместимостью налоговых систем различных государств.

Двойное налогообложение представляет собой одновременное обложение идентичными или имеющими одинаковую природу налогами доходов и капитала. Международное или внешнее двойное налогообложение возникает там, где сталкиваются интересы нескольких государств. Республика Беларусь признает приоритет международного налогового права, единых принципов налогообложения и обеспечивает соответствие национального законодательства мировым стандартам. Однако при активном участии во внешнеэкономической деятельности соответственно возникают проблемы двойного налогообложения при одновременном применении принципа резидентства и территориальности.

Для решения проблемы, предусматривающей исключение двойного налогообложения, разработан соответствующий механизм. Двойное налогообложение устраняется на уровне национального законодательства, но с учетом положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и капиталов. Однако данные соглашения, несмотря на типовую структуру, имеют существенные различия в разграничении сфер налогообложения между договаривающимися государствами. Кроме того, существенным недостатком в международной договорной практике в области налогообложения является отсутствие таких соглашений с отдельными странами. Это определяет необходимость совершенствования действующей практики избежания двойного налогообложения, оптимизации механизма его устранения и в пер-

вую очередь обоснования соглашений со всеми иностранными государствами.

Действующая в настоящее время группа соглашений отличается большим разнообразием, что часто затрудняет их применение. Так отдельные соглашения не содержат определенных положений, регламентирующих тот или иной вид дохода, облагаемого соответствующим налогом, и предусматривают в качестве метода устранения двойного налогообложения – метод освобождения.

Несмотря на то, что некоторые положения этих соглашений устарели, а по некоторым позициям невыгодны для Беларуси, процесс обновления договорной базы в этой области довольно длителен. Это объясняется как сложностью самих соглашений об избежании двойного налогообложения, так и длительностью процедуры их вступления в силу. В результате субъекты хозяйствования и граждане несут убытки из-за возникающего многократного налогообложения при отсутствии с тем или иным государством соответствующего соглашения, а также в тех случаях, когда такое соглашение не вступило в силу.

Как показывает практика налогообложения нерезидентов, любое государство требует подтверждения постоянного местопребывания получателя доходов, чтобы определить, может ли данное лицо пользоваться налоговым режимом, предусмотренным соглашением об избежании двойного налогообложения. Подтверждая постоянное местопребывание своей компании или физического лица, государство, тем самым принимает на себя ответственность за его правильное применение, так как только резиденты двух договаривающихся государств имеют право пользоваться соответствующими льготами. Льготы не распространяются на резидентов третьих стран. Как правило, налоговые органы во всем мире выдают справки специальной формы, подтверждающие постоянное местопребывание своих резидентов. Не отказываются зарубежные налоговые органы, и заверять формы заявлений, существующие в Республике Беларусь. Кроме этого во многих государствах разработаны формы заявлений, которые заполняются нерезидентами, получающими там доходы.

Каждое государство устанавливает свои формы документов и их реквизиты. Здесь могут возникать проблемы из-за несогласованности между странами. Одно государство может не принять ту или иную справку иностранного государства при отсутствии реквизита, предусмотренного в аналогичных справках данного государства. Это определяет необходимость разработки единых, стандартных форм документов, подтверждающих резидентство физического или юридического лица, факт получения дохода, уплаты налога в другом государстве, что позволяет применить нормы международных соглашений.

Даже при наличии типовой структуры соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и капитала процесс их применения затрудняется различной трактовкой содержания отдельных статей договора.

В качестве примера можно привести статью «Международный транспорт». Соглашения в отношении международных перевозок содержат однотипный механизм налогообложения (метод освобождения): прибыль от международных перевозок подлежит налогообложению в государстве резидентства перевозчика, однако при этом, в различных соглашениях понятие «резидентство» трактуется по-разному: как место нахождения головного офиса; место регистрации; постоянное место пребывания. Могут использоваться несколько из названных критериев одновременно, или осуществляется ссылка на национальное законодательство одной из сторон.

На практике не исключена ситуация, когда для целей налогообложения по внутреннему законодательству представительство нерезидента в Республике Беларусь, в нашей стране не будет рассматриваться в качестве постоянного представительства, тогда как для целей двусторонних соглашений оно будет являться белорусским перевозчиком.

Многие соглашения об избежании двойного налогообложения имеют ограниченную сферу действия в области транспорта, т.е. распространяются не на все его виды. Это означает, что если, к примеру, перевозка автомобильным транспортом не подпадает под соответствующую статью «Международный транспорт» (или статью аналогичного названия), то при наличии в соответствующем соглашении статьи «Другие доходы», на ее основании доходы от перевозки автотранспортным средством могут быть освобождены от налогообложения в стране источника дохода. В тоже время при отсутствии этой статьи такая автомобильная перевозка может полностью попасть под национальный налоговый режим иностранного государства.

В противоположность международным перевозкам в отношении аренды (лизинга) транспортных средств различные соглашения об избежании двойного налогообложения не имеют единообразного подхода.

Что касается аренды транспортного средства с экипажем, то, несмотря на ее различия в правовой форме с договором перевозки, формулировки соответствующих соглашений позволяют сделать вывод, что для целей избежания двойного налогообложения эти различия игнорируются и на этот вид аренды распространяются те же правила, что и на международную перевозку.

В то же время при аренде транспортных средств без экипажа, доходы могут быть освобождены от налогообложения по двум статьям:

- «Роялти», если в соглашении указано, что она распространяется на эти платежи;
- «Доходы от недвижимого имущества» при условии, что она содержит запись об отнесении транспортных средств к недвижимому имуществу по национальному законодательству.

При отсутствии этих статей применяются правила налогообложения, установленные национальным законодательством Республики Беларусь для нерезидентов.

Существенным недостатком механизма устранения двойного налогообложения, в частности соглашений об избежании двойного налогообложения, является то, что они не распространяются на косвенные налоги (НДС и акцизы), по которым Республика Беларусь заключает отдельные соглашения на двусторонней, а также на многосторонней основе. Суть таких соглашений – в применении к взиманию косвенных налогов принципа страны назначения и, следовательно, внутреннего законодательства сторон. Но здесь также есть свои нюансы: в одних случаях соглашения распространяются на экспорт и импорт, как товаров, так и услуг, тогда как соглашения с другими странами – только на товары. На практике договоры, обеспечивающие взаимодействие косвенного налогообложения, сводится к установлению факта применения единого принципа изъятия налога (по месту происхождения или назначения). Из поля налогового регулирования выпадают базовые понятия объекта и субъекта налогообложения, понятия места осуществления сделки (особенно это касается работ и услуг), уровня налогообложения.

Важным направлением совершенствования метода устранения косвенного двойного налогообложения является унификация ставок налогов (НДС и акцизов). Дей-

ствующие на сегодняшний день методики устранения двойного налогообложения направлены, прежде всего, на разграничение налогообложения доходов, капитала и собственности, что же касается косвенного налогообложения, договоренность между странами обычно основывается на выборе принципа места изъятия налога без учета национальных особенностей в налогообложении.

Применение методов устранения двойного налогообложения достигает эффекта в комплексе прочих мер по гармонизации налогообложения: унификация ставок и определения налогооблагаемой базы. Так при применении одинаковых ставок налогов и методов устранения двойного налогообложения, даже в случае использования принципа резидентства для своих налогоплательщиков и принципа территориальности для иностранных доходов, можно выровнять налоговую нагрузку.

В Республике Беларусь всегда применяются нормы национального законодательства, облагаются доходы, полученные нерезидентами, и лишь потом предусматривается возврат удержанного налога, если такое право вытекает из налогового соглашения.

При удержании налога из доходов нерезидента необходимо следовать принципу недискриминации и приоритета норм международных соглашений. В противном случае это может нанести иностранной организации экономический ущерб, отрицательно сказаться на общей привлекательности инвестиционного и делового присутствия иностранного капитала в Беларуси. В целях обеспечения равных прав налогоплательщикам необходим особый порядок реализации права иностранной организации – налогоплательщика на своевременный возврат сумм излишне удержанных налоговым агентом налогов в случаях уплаты налога на доходы по белорусскому законодательству, т.е. вне применения особого режима налогообложения в рамках международных договоров (соглашений) по налоговым вопросам. Такой порядок предусматривает обращение налогоплательщика с заявлением о возврате излишне уплаченного налога в налоговый орган по месту учета налогоплательщика, информирование налогоплательщика об известных налоговому органу фактах излишней уплаты налога. По нашему мнению установленная процедура для возврата излишне удержанного налога налоговым агентом из доходов налогоплательщика-нерезидента недостаточно обоснована.

Иностранная организация-налогоплательщик должна иметь возможность реализовать свое право на возврат из бюджета излишне удержанного налоговым агентом налога в рамках законодательно установленной процедуры.

Применяемый режим исчисления налога налоговым агентом фактически за налогоплательщика-нерезидента необходимо подкрепить дополнительными административными мерами, обеспечивающими реализацию и защиту права организации – нерезидента по представлению своих интересов в налоговых правоотношениях на этапе исчисления и удержания налога налоговым агентом.

С этой целью предлагается временное зачисление исчисленного и удержанного налоговым агентом налога на специально открываемый условный банковский счет. Это поможет избежать отрицательных последствий при наличии неурегулированных между налоговым агентом и иностранной организацией вопросов применения белорусского законодательства и норм международных соглашений. Данная процедура ускорит и упростит расчеты с бюджетом и применение положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Временное зачисление на условные банковские счета удержанного налоговым агентом налога целесообразно также применять в случаях, когда выплачиваемые дохо-

ды прямо не указаны в налоговом законодательстве, оспаривается происхождение дохода от источников в Республике Беларусь, или правильность расчета налоговым агентом налоговой базы.

В результате предлагаемых мер обеспечивается защита экономических интересов иностранного плательщика, прав на представление таких интересов в налоговых правоотношениях налогоплательщика-нерезидента, фактически не участвующего в реализации действий по исчислению налога на собственные доходы. Кроме того повышается ответственность налогового агента за правильность применения законодательства, предотвращается возможный экономический ущерб, наносимый иностранной организации в случае неправильных действий налогового агента, а также упрощается механизм соблюдения и порядка применения международного соглашения. При этом фискальные интересы государства соблюдаются в полном объеме.

С учетом сравнительного анализа эффективности различных методов устранения двойного налогообложения на национальном уровне в Республике Беларусь было бы целесообразно с точки зрения налогоплательщиков разрешить применение любого из трех основных методов (налогового кредита, налоговой скидки, налогового освобождения) по собственному выбору. Это позволило бы налогоплательщикам добиться существенной налоговой экономии при осуществлении внешнеэкономической деятельности. В то же время с точки зрения государства наиболее выгодными являются методы зачета (налогового кредита) и включения налога в затраты (налоговая скидка). В связи с этим предлагается разрешить именно эти два метода устранения двойного налогообложения. Выгода для бюджета в данном случае достигается за счет частого использования налогоплательщиками метода включения налога в затраты как самого удобного метода с административной точки зрения.

Выбирая ту или иную модель устранения двойного налогообложения, необходимо учитывать, что привлечение иностранного инвестора низким или льготным налогообложением зачастую приносит значительно больший эффект для экономики государств в виде дополнительных инвестиций, чем пополнение доходов бюджета за счет их налогообложения. На получение активных доходов (доходов от осуществления хозяйственной деятельности) на территории зарубежного государства иностранный инвестор может оказывать существенное влияние путем эффективного финансового и экономического менеджмента. Это может быть достигнуто за счет сокращения издержек, привлечения дешевой рабочей силы, а также путем увеличения валового дохода с помощью расширения рынков сбыта.

По доходам в пассивной форме влияние иностранного инвестора существенно ограничено. Так получая пассивный доход в виде роялти, дивидендов, либо процентов с капитала, нерезидент может регулировать массу прибыли, увеличивая финансовые потоки, либо изменяя сроки репатриации дохода. Поэтому для такого инвестора налоговая составляющая является практически постоянной величиной, существенно влияющей на выбор страны экспортера капитала. Несмотря на то, что иностранным инвестором, прежде всего, учитывается политическая и экономическая стабильность, гарантии возврата капитала со стороны правительства и ведущих банков, налоги также являются немаловажными при выборе решения об инвестировании капитала. Поэтому в системе применения методов устранения двойного налогообложения с целью привлечения иностранного капитала и его свободного обращения вполне приемлем вариант полного освобождения пассивных доходов в стране-источнике. Это позволит осу-

щественно беспрепятственное движение капитала, создать условия для единого финансового рынка, а также освободить белорусские предприятия от функций налогового агента по удержанию и перечислению налогов в бюджет.

Оптимизация механизма устранения двойного налогообложения тесно связано с упрощением процедуры взаимозачетов и подтверждения происхождения доходов и в первую очередь с созданием единого информационного банка данных. База должна содержать сведения о физических и юридических лицах ведущих постоянную внешнеэкономическую деятельность. Она должна быть создана на уровне Министерств, и информация выдаваться по специальному запросу иностранного государства. Сведения, содержащиеся в базе, должны четко определять статус плательщика, его резидентство, характер деятельности, краткие сведения о контрагентах, о производимых налоговых платежах. Создание единого информационного банка данных необходимо не только для устранения двойного налогообложения, но и для предотвращения от уклонения уплаты налогов.

Автоматический обмен информацией о наиболее крупных участниках внешнеэкономической деятельности должен носить обязательный характер. Это поможет упростить механизм устранения двойного налогообложения, сократить издержки связанные с предоставлением документов подтверждающих факт получения дохода, разрешающих спорные вопросы по поводу резидентства плательщиков, что в конечном итоге приведет к экономии времени, а также создаст препятствие для уклонения от уплаты налогов.

Заключение международных налоговых соглашений предусматривает предотвращение уклонения от налогов, в связи, с этим как национальное, так и международное налоговое законодательство содержит специальные положения, препятствующие злоупотреблению в сфере налогообложения. Это касается, как правило, процедур обмена информацией между налоговыми органами государств, обеспечивающих взаимный контроль за действиями налогоплательщиков. Определенные ограничения предусматриваются и в национальном законодательстве: контроль за добросовестностью ведения коммерческой деятельности; недопустимость создания «проводящих компаний» – резидентов государств, не участвующих в международном соглашении; ограничение участия в международных сделках офшорных компаний путем установления дополнительного налогообложения их деятельности

Все этапы налогового регулирования в части предотвращения двойного налогообложения (разработка единых форм подтверждающих документов, необходимых для применения соглашений об избежания двойного налогообложения, возможность выбора плательщиком метода устранения двойного налогообложения, создание единого информационного банка данных о плательщиках, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, полное освобождение от налогообложения в стране источника пассивных доходов, применение условного банковского счета для зачисления налогов нерезидентов, унификация ставок косвенных и прямых налогов, принятие комплекса мер во внутреннем законодательстве по предотвращению уклонения от уплаты налогов должны быть задействованы одновременно и закреплены законодательно.