**ТЕМА 1 Налоги в системе международных экономических отношений**

1.1 Налоги в условиях глобализации и международной экономической интеграции

1.2 Сущность международного налогообложения.

1.3 Разграничение сфер международного и внутреннего налогообложения

1.4 Международная классификация налогов

1 Налоги в условиях глобализации и экономической международной интеграции

Экономическая интеграция оказывает самое непосредственное влияние на национальные налоговые системы и национальную налоговую политику стран, входящих в различные торгово-экономические блоки. Единые экономические пространства, образующиеся в результате интеграции национальных хозяйств в региональные торговые объединения, общие рынки, экономические и валютные союзы, имеют своим следствием тесную координацию экономических политик, введение общих принципов регулирования внешней торговли и инвестиций. В налоговой сфере это находит отражение в процессе координации и гармонизации правил налогообложения хозяйствующих субъектов, оперирующих на едином экономическом пространстве, а также в унификации налогов (их типов, величины, правил взимания) стран-членов интеграционной группировки.

Наибольшие успехи в деле гармонизации (координации) налогов достигнуты в настоящее время в Европейском Союзе. Налоги здесь играют не только важнейшую роль в регулировании экономической и социальной политики стран-членов, но они также способствуют координации общеевропейской экономической политики: за счет налоговых отчислений каждого государства-члена ЕС формируется совместный бюджет интеграционного сообщества, реализуются структурные и научно-технические программы.

Важнейшим фактором, определяющим тенденции на­логообложения в развитых государствах, является глобализа­ция мировой экономики. Переход субъектов хозяйствования к экономической системе, в которой основным критерием эффек­тивности производства становится стоимость ресурсов в различных странах, обусловил как ускоренные темпы экономичес­кого развития, так и выбор страны - резиденций, которой от­дано преимущество на удержание налогов. Налоговая поли­тика любого государства в условиях глобализации и интеграционных процессов строится во взаимосвязи и под определенным влиянием налоговых реформ, проводимых странами - круп­ными торговыми и экономическими партнерами этого государ­ства. Национальные налоговые системы должны обеспечить выполнение общегосударственных функций, как путем эффек­тивного наполнения государственного бюджета, так и регули­рованием экономических процессов.

2 Сущность международного налогообложения

*Международное налогообложение* представляет собой отношения между странами по поводу взаимного урегулирования сфер применения налогового законодательства (налоговой юрисдикции) и другим вопросам налогообложения. Международные налоговые отношения могут регулироваться в одно-, дву- и многостороннем порядке.

*Субъектами* международных налоговых отношений высту­пают: физические лица, субъекты хозяйствования и трансна­циональные компании, осуществляющие внешнеэкономичес­кую деятельность и получающие доходы из источников на тер­ритории других государств, а также государства и интеграци­онные экономические образования по отношению к плательщи­кам налогов и друг другу при разграничении сфер налогообло­жения и выработке согласованной налоговой политики.

*Объектами* международного налогообложения являются внешнеэкономические сделки, активные и пассивные доходы от внешнеэкономических операций.

*Принципы организации международного налогообложения* включают:

1) обязательность и однократность изъятия налогов;

2) обеспечение равных условий для всех субъектов международного налогообложения;

3) устранение двойного налогообложения;

4) приоритет международного налогового права над национальным законодательством;

5) согласование (гармонизацию) методов и элементов налогообложения.

*Элементы международного налогообложения* - определен­ные международным и внутренним налоговыми законодательст­вами категории и термины, применяемые для разграничения сфер внутреннего и международного налогообложения и взима­ния налогов (налоговый домициль, резиденты и нерезиденты, постоянные представительства, зависимые и независимые аген­ты, двойное налогообложение, место осуществления сделки и др.).

3 Разграничение сфер международного и внутреннего налогообложения

В условиях расширения международных хозяйственных связей национальная налоговая политика перестает быть толь­ко комплексом мер по внутреннему регулированию. Межстрановое движение товаров, рабочей силы и капиталов существен­но усиливает значение налогов в распределительных отношени­ях как между субъектами хозяйствования и государством, так и между государствами, ведущими активную внешнеэкономи­ческую деятельность. Вступая в различного рода экономические группировки, го­сударство берет на себя обязательства по поддержанию и осу­ществлению межгосударственной экономической политики, со­ответствующей целям создания и жизнеспособности образуе­мых экономических союзов. Подписывая договор о вступлении в интеграционное объединение, государство тем самым при­нимает условие частичной утраты экономического суверените­та, но одновременно приобретает право на выработку совместной меж­государственной экономической политики и обязанность по ее обеспечению для достижения совместного экономического рос­та и благосостояния.

Разграничение сфер международного и внутреннего налого­обложения основывается на праве государства устанавливать и взимать любые виды налогов на своей территории и принци­пах организации международного налогообложения. Практи­чески во всех странах существуют налоговые правила, которые регулируют налоговый режим для своих граждан и субъектов хозяйствования, действующих за границей, и для иностранных плательщиков, получающих доходы в этой стране. И хотя на­циональные налоговые системы имеют много различий и особенностей, осуществление внешнеэкономических сделок при­водит к необходимости выработки общих принципов и методов налогообложения. Единство подходов обеспечивается заключением многосторонних международных договоров по вопросам регулирования налогообложения и внутренним налоговым законодательством.

Развитие международных экономических связей, процессы глобализации и интеграции национальных экономик привели к тому, что сферы действия международного и внутреннего налогообложения зачастую расположены в одной области и тесно взаимоувязаны. В то же время создание международного и в том числе интеграционного налогового права, регламентирующего международное налогообложение, происходит параллельно с развитием и совершенствованием национальных налого­вых систем и определяет цели и интересы государств и регио­нальных экономических сообществ.

4 Международные классификации налогов

Необходимость проведения сравнительного анализа и меж­дународных сопоставлений налоговых систем различных госу­дарств привела к возникновению различных международных классификаций налогов и сборов. Наиболее известными и ши­роко используемыми для этих целей являются:

- система налоговой классификации Организации экономи­ческого сотрудничества и развития (ОЭСР);

- классификация государственных финансов, применяемая международным валютным фондом (МВФ);

- классификация по системе национальных счетов (СНС);

- европейская система интегрированных счетов (ЕСИС).

Различия между всеми классификациями определены их функциональным назначением. Классификации налогов по ОЭСР и МВФ служат для международных сопоставлений и сис­тематизации налоговых поступлений, прозрачности государст­венных доходов. Классификации по системе национальных и интегрированных счетов применяются с целью решения про­блем бухгалтерского учета при использовании методики нацио­нальных счетов. Все классификации достаточно подробны и включают практически все возможные разновидности доходов государственного бюджета. В основе международных класси­фикаций лежит объект обложения и другие сущностные при­знаки, позволяющие в пределах одной группы выделить от­дельные разновидности налогов. Каждый налог отнесен к определенной группе, имеющей внутреннюю (подгрупповую) детализацию, и свой порядковый номер (код).

**ТЕМА 2 Организация международного налогообложения**

1 Принципы разграничения налогообложения, определение налогового статуса для налогоплательщика

2 Формы функционирования нерезидентов на территории иностранных государств.

3 Объекты международного налогообложения.

1 Принципы разграничения налогообложения, определение налогового статуса для налогоплательщика

Каждое государство осуществляет свою налоговую юрисдикцию на основании принципов разграничения налогообложения. К принципам, определяющим резидентство, обычно относят либо гражданство (место регистрации), либо территориаль­ность. Так, при применении принципа резиденции на основа­нии *гражданства* весь доход, получаемый гражданином или зарегистрированной в этой стране организацией, включается в налогообложение вследствие их юридической связи со страной резидентства. Например, США осуществляют юрисдикцию над доходами своих граждан и зарегистрированных в США организаций незави­симо от места получения этих доходов.

Наиболее часто в законодательствах государств встречается *принцип территориальности,* предусматривающий обложе­ние всех доходов, образовавшихся из источников на террито­рии этих государств. Данный принцип основывается на том, что деятельность, направленная на получение дохода на территории любого государства, находится в сфере государственного кон­троля и регулирования.

Нередко в национальных налоговых законодательствах применяется *смешанный принцип резидентства.*

Термин «резидент» означает любое лицо, которое по законам государства-резиденции подлежит налогообложению в нем на основании местожительства, постоянного местонахождения, места регистрации, место­нахождения руководящего органа или любого другого крите­рии. При возникновении в международной практике спорных вопросов разработаны критерии для разрешения двойной рези­денции для физических и юридических лиц и установлены точ­ные правила по определению той страны, в которой к ним будет применяться налоговый режим. Такой перечень критериев (признаков) формирует *налоговый домициль* плательщика - совокупность опре­деленных признаков, необходимых для признания физического или юридического лица плательщиком налогов.

2 Формы функционирования нерезидентов на территории иностранных государств

При определении резидентства физического лица основным фактором, влияющим на определение статуса плательщика, яв­ляется постоянное место жительства. Так, для установления го­сударства-резиденции предпочтение отдается тому государству, в котором физическое лицо имеет постоянное жилье. Этот крите­рий в большинстве случаев является достаточным для разреше­ния проблемы резидентства. Если физическое лицо имеет постоянное жилье в обоих государствах, для опреде­ления его статуса необходимо учитывать, где находится центр жизненных интересов, в каком государстве сконцентрированы личные и экономические связи: где проживает его семья, нахо­дится собственность, социальные связи, осуществляется полити­ческая, культурная и прочая деятельность. В тех случаях, если невозможно связать центр жизненных интересов физического лица ни с одним из государств или дан­ное лицо не располагает постоянным жильем ни в одном госу­дарстве, предпочтение отдается той стране, в которой это лицо дольше проживает. Если же и этого критерия недостаточно, тогда за основу бе­рется гражданство, а в случае его отсутствия либо в спорных слу­чаях решение данной проблемы передается компетентным орга­нам государств. В Республике Беларусь регулирование статуса налогоплательщика физическо­го лица определено в статье 17 и 18 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь.

Определение резидентства юридических лиц значительно сложнее, что вызвано, прежде всего, тем, что каждое государство по-своему определяет понятие резидента - юридического лица, придавая в большей мере значение отдельным признакам, нап­ример месту регистрации или местонахождению фактического руководящего органа. С этой целью применяется понятие «пос­тоянное представительство». Постоянное представительство с целью налогообложения означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется коммерчес­кая деятельность предприятия.

Таким образом, для определения постоянного представи­тельства необходимо три главных условия:

- существование «места деятельности», т.е. помещения, со­оружения или установки;

*-* место деятельности должно быть фиксированным, а имен­но, установленным в определенном месте с определенной степе­нью постоянства;

*-* коммерческая деятельность данного предприятия должна осуществляется через это фиксированное место деятельности.

3 Объекты международного налогообложения

В современной классифика­ции доходов как объектов международных налоговых отношений выделяют активные и пассивные виды доходов.

*Активные доходы* обычно связаны с проведением коммерчес­кой деятельности на территории иностранного государства через постоянное представительство; для физических и юридических лиц характерно наличие налогового домициля. Коммерческую деятельность можно определить как совокупность взаимосвязан­ных торговых сделок и производственных операций, конечной целью которых является получение дохода.

*Пассивные доходы* не связаны с наличием у получателя до­ходов постоянного представительства в данной юрисдикции. Они представляют собой доходы от долевого участия в форме портфельных инвестиций. Государство, на территории которо­го образуются данные доходы, может освободить их от налогообложения с целью привлечения иностранных инвестиций либо применить принцип территориальности, налагая ответственность за своевременность и правильность перечисления налога на предприятие, выплатившее пассивные доходы. Основное отличие пассивных доходов от активных, заключается в том, что первые имеют периодический характер и обычно установлены в определенном проценте от суммы инвестиций. Наиболее типичными объектами обложения являются:

- доходы от недвижимого имущества;

- прибыль от коммерческой деятельности;

- дивиденды, проценты, роялти;

- доходы от отчуждения имущества;

- доходы, полученные от зависимых и независимых личных услуг;

- другие доходы.

**ТЕМА 3** **Налогообложение внешнеэкономической деятельности**

1 Налогообложение доходов резидентов Республики Беларусь от внешнеэкономических операций.

2 Налогообложение доходов, полученных резидентами и физическими лицами за рубежом.

3 Налогообложение доходов нерезидентов.

4 Особенности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость иностранными юридическими лицами при реализации объектов на территории Республики Беларусь.

5 Налоговые агенты иностранных юридических лиц.

1 Налогообложение доходов резидентов от внешнеэкономических операций

Налогообложение резидентов при осуществлении внешнеэкономической деятельности осуществляется в соответствии с действующим налоговым законодательством и за исключением особенностей уплаты таможенных платежей.

Данное налогообложение основывается на принципах взимания косвенных налогов. К ним относятся:

- принцип взимания налогов по стране назначения това­ров - освобождение от налога экспортируемых (вывозимых) товаров и взимание налога по импортируемым (ввозимым) то­варам;

- взимания налогов по стране происхождения товаров -налогообложение экспортируемых (вывозимых) товаров и осво­бождение от налогообложения импортируемых (ввозимых) то­варов.

Во внешней торговле Республики Беларусь применяется дифференцированный подход. Принцип страны назначения лежит в основе косвенного налогообложения в торговле со странами входящими в Таможенный союз. С остальными странами используется принцип страны происхождения. В будущем предусматривается перейти на единый подход, соответствующий современной международной практике.

Особенности взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров устанавливаются межгосударственными (межправительственными) соглашениями.

*Налогообложение при реализации экспортируемых товаров* в страны, с которыми определен принцип взимания налогов по стране назначения товаров, производится по ставке 0 %.

Применение нулевой ставки означает полное освобождение от налога оборотов по реализации товаров (работ, услуг) путем вычета (зачета, возмещения) сумм налога, уплаченных при приобретении объектов, использованных для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом по нулевой ставке, если иное не предусмотрено законодатель­ством.

*Налогообложение при импорте товаров* из стран, с которыми определен принцип взимания налогов по стране назначения производится по действующим ставкам, как и для отечественных товаров.

*Налогообложение при реализации экспортируемых товаров* в страны, с которыми определен принцип взимания налогов по стране происхождения товаров, производится по действующим ставкам, как и для отечественных товаров. *Налогообложение при импорте товаров* из стран, с которыми определен принцип взимания налогов по стране происхождения производится по ставке 0 %.

2 Налогообложение доходов, полученных резидентами (организациями и физическими лицами) за рубежом

Белорусские организации в соответствии с действующим налоговым законодательством являются плательщиками налога на прибыль по всем доходам, полученным ими, в том числе и по доходам из-за рубежа. Для налогообложения под доходом, по­лученным из-за рубежа, понимается доход (выручка) белорусской организации, в связи с которым в соответствии с законодательством иностранного государства, а при наличии международного договора Республики Беларусь по вопросам налогообложения - в соответствии с его положениями производится налогообложение налогом на прибыль (доход) в иностранном государстве.

Облагаемая налогом прибыль белорусской организации исчисляется с учетом прибыли (убытка), полученной от деятельности за пределами Республики Беларусь, по которой она зарегистрирована в качестве плательщика налогов иностранного государства, определяемой как сумма разницы между выручкой и относящихся к ней затратами в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь и разницы между доходами и расходами от внереализационных операций.

Выручка (доход) белорусской организации от деятельности (источников) за пределами Республики Беларусь принимается в размере до удержания (уплаты) налогов (сборов, отчислений) согласно законодательству иностранного государства. Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные расходы, учитываемые при налогообложении, произведенные в связи с осуществлением деятельности за пределами Республики Беларусь, принимаются белорусской организацией в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь.

Необходимо отметить, что доходы, полученные от источников за пределами Республики Беларусь, в виде дивидендов и приравненных к ним доходов учитываются в составе внереализационных доходов в начисленном размере в том отчетном периоде, в котором эти доходы поступили на банковский счет. К расходамот внереализационных операций относятся суммы налогов, удержанные и уплаченные за рубежом.

Что же касается налогообложения доходов, полученных физическими лицами за рубежом, то в данном случае объектом обложения признаются доходы в денежной и натуральной формах, полученные плательщиками от источников за пределами Республики Беларусь в течение календарного года.

К доходам, полученным от источников за пределами Республики Беларусь, относятся:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации или индивидуального предпринимателя;

- страховое возмещение и (или) обеспечение при наступлении страхового случая, полученные от иностранной страховой организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство на территории Республики Беларусь;

- доходы, полученные от использования за пределами территории Республики Беларусь объектов интеллектуальной собственности;

- доходы, полученные от сдачи в аренду (финансовую аренду (лизинг)) или от иного использования имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь;

- доходы, полученные от отчуждения имущества и др.

Фактически уплаченные (удержанные) суммы налога с доходов, полученных в иностранном государстве, подлежат зачету при уплате подоходного налога с физических лиц в Республике Беларусь. Для проведения зачета плательщик обязан представить в налоговый орган по месту постановки на учет документы о полученном доходе и об уплате им налога в иностранном государстве, подтвержденные налоговым или иным компетентным органом этого иностранного государства.

3 Налогообложение доходов нерезидентов

Налогообложение доходов нерезидентов производится на основании внутреннего налогового законодательства с учетом международных согла­шений, принятых между странами резиденции и получения до­ходов. При осуществлении хозяйственной деятельности на тер­ритории другого государства нерезидент попадает практически полностью в юрисдикцию другого государства и облагается на­логами на тех же условиях, что и предприятия-резиденты. В то же время внутреннее налоговое законодательство может преду­сматривать особенности, определяющие порядок функциони­рования и механизм налогообложения доходов, по­лученных нерезидентами. Основным видом налогообложе­ния доходов в мировой практике выступает налог на прибыль юридических лиц (корпораций). В Республике Беларусь иностранные юридические лица могут осуществлять свою деятельность через постоянное представительство либо без него. При этом условия налогообложения в этих двух случаях существенно отличаются.

*В первом случае* плательщиками налога на прибыль являются иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую де­ятельность на территории Республики Беларусь через постоян­ное представительство, расположенное на территории Респуб­лики Беларусь. Налоговой базой является сумма прибыли иностранной организации, полученная через постоянное представительство на территории Республики Беларусь от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов, независимо от того, поступает ли вы­ручка на счета, открытые в банках Республики Беларусь.

При определении налогооблагаемой прибыли, полученной через постоянное представительство, иностранное юридическое лицо пользуется всеми льготами по налогу на прибыль, предусмотренными законодательными актами, если иное не предусмотрено международными соглашениями. Данная прибыль облагается налогом по ставкам, предусмотренным законодательными актами Республики Беларусь.

При включении в валовую прибыль доходов, с которых был удержан и перечислен в бюджет налог на доходы, сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, уменьшается на сумму удержанного и перечисленного налога на доходы.

Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год. Сумма налога на прибыль по итогам налогового периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, и налоговой ставки. Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль представляется в налоговый орган по месту нахождения представительства или месту осуществления предпринимательской деятельности через постоянное представительство. Организация, признаваемая постоянным представительством иностранной организации, уплачивают налог на прибыль за счет денежных средств иностранной организации, постоянным представительством которой они являются, а при их недостаточности и отсутствии иного имущества иностранной организации - за счет собственных денежных средств.

Плательщиками налога на *доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство* признаются иностранные организации, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, но извлекающие доходы из источников в Республике Беларусь. Объектом налогообложения признаются следующие доходы, полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь:

- плата за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок, а также за оказание транспортно-экспедиционных услуг;

- процентные (купонные) доходы от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе: доходы по кредитам, займам, ценным бумагам;

- роялти;

- дивиденды и приравненные к ним доходы;

- доходы от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров;

-доходы в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров;

- доходы от выполнения инновационных работ;

- доходы от оказания услуг (консультационных, бухгалтерских, аудиторских, маркетинговых, юридических, инжиниринговых и др.) и т. п.

Доходами от источников в Республике Беларусь признаются доходы, начисляемые (выплачиваемые) иностранной организации:

1) юридическим лицом Республики Беларусь или индивидуальным предпринимателям;

2) физическим лицом;

3) иностранной организацией, открывшей в Республике Беларусь свое представительство и (или) осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, - если возникновение данных доходов имеет отношение к этому представительству и (или) постоянному представительству;

4) иностранной организацией от отчуждения недвижимого имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, или его части, долей в уставном фонде организаций, сдачи имущества в аренду, находящегося на территории Республики Беларусь и др.

Налоговая база налога на доходы определяется:

1) как общая сумма доходов за вычетом документально подтвержденных затрат по доходам за использование имущества либо предоставление права пользования имуществом; доходам от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях гражданско-правовых договоров; доходам от проведения и организации на территории Республики Беларусь концертно-зрелищных мероприятий; доходов от отчуждения имущества; доходов от недвижимого имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, переданного в доверительное управление, а также по дивидендам;

2) как общая сумма доходов - по другим доходам.

Ставки налога на доходы устанавливаются в следующих размерах:

- по доходам, полученным в виде платы за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок, а также за оказание транспортно-экспедиционных услуг - 6 %;

- по процентным (купонные) доходам от долговых обязательств любого вида - 10 %;

- по дивидендам и доходам от отчуждения долей в уставном фонде организаций, находящихся на территории Республики Беларусь - 12 %;

- по другим доходам - 15 %.

Налоговым периодом налога на доходы признается календарный месяц, на который приходится дата возникновения обязательства по уплате налога на доходы. Сумма налога на доходы исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Налог на доходы исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. Указанные лица признаются налоговыми агентами и имеют права и обязанности.

*Налогообложение иностранных физических лиц*, получаемых доходы на территории Республики Беларусь,осуществляется как в соответствии с внутренним налоговым законодательством, так и на основании международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

В соответствии с действующим налоговым законодательством Республики Беларусь налогообложению подлежат доходы иностранных граждан, которых можно подразделить на группы:

1) иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно находящиеся на территории Республики Беларусь (более 183 дней в году);

2) иностранные граждане и лица без гражданства, которые не относятся к постоянно находящимся на территории Республики Беларусь (менее или 183 дня)

Объектом налогообложения является совокупный доход физических лиц в денежной и натуральной форме, полученный в течение календарного года:

- для первой группы иностранных граждан - от источников в Республике Беларусь и за ее пределами;

- для второй группы иностранных граждан - только от источников в Республике Беларусь.

Устранение двойного налогообложения производится следующим образом. Суммы подоходного налога, уплаченные за границей в соответствии с законодательством иностранных государств первой группой иностранных граждан засчитываются при уплате ими подоходного налога в Республике Беларусь при условии, если представлены заключение или справка, подтвержденные налоговой службой. Определение облагаемого дохода, для первой группы иностранных граждан производятся в порядке и размерах, аналогично, как и для граждан-резидентов.

Несколько иной порядок налогообложения второй группы иностранных физических лиц. Подоходный налог удерживается лишь с сумм дохо­дов, полученных такими гражданами от источников в Республике Беларусь либо налоговым агентом, либо налоговым органом в случаях, когда на источник выпла­ты дохода не возложена обязанность по удержанию налога. При этом налог исчисляется налоговым органом на основании представляемой налоговой декларации исходя из фактически полученного дохода. К таким доходам относятся доходы, полученные от артистической или спортивной деятельности, суммы денежных призов, премий, вознаграждений за участие в конкурсах, а также доходы, полученные за создание, издание, исполнение произведений науки, литературы и искусства и т. п.

Налог с доходов для второй категории граждан исчисляется и удерживается в бюджет юридическими лицами и предпринимателями как налоговыми агентами.

4 Особенности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость иностранными юридическими лицами при реализации объектов на территории Республики Беларусь

В соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС) наряду с резидентами признаются иностранные юриди­ческие лица и международные организации при реализации объектов на территории Республики Беларусь.

Объектами налогообложения НДС признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, включая обороты: по их реализации плательщиком своим работникам; по их обмену, безвозмездной передаче и др.

Иностранные юридические лица, являющиеся плательщиками налога и состоящие на учете в налоговом органе Республики Беларусь, при реализации объектов исчисляют и уплачивают налог в общеустановленном в Республике Беларусь порядке.

При реализации объектов на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога за счет средств этих организаций возлагается на состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь организаций и инди­видуальных предпринимателей, приобретающих данные объекты. Такие организации и индивидуальные предприниматели имеют права и несут обязанности, установленные законодательством Республики Беларусь.

5 Налоговые агенты иностранных юридических лиц

Налоговые агенты берут на себя все обязанности по своевременной уплате и правильности исчисления налогов с доходов, полученных нерезидентами. Законодательно обязанности налогового агента закреплены внутренним налоговым законодательством. Налоговым агентом признается юридическое или физическое лицо, хозяйственная группа, простое товарищество, которое является источником выплаты доходов плательщику, и на которое возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин).

Налоговый агент обязан:

- исчислять, удерживать из средств, причитающихся плательщику, и перечислять в бюджет соответствующие налоги, сборы (пошлины) в порядке, установленном законодательством;

- по каждому плательщику вести учет начисленных и вып­лаченных доходов, удержанных и перечисленных в бюджет соответствующих налогов, сборов (пошлин);

- представлять в налоговые органы документы и сведения,  
необходимые для осуществления контроля за правильностью  
исчисления,удержания и перечисления в бюджет налогов;

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложен­ных на налогового агента обязанностей он несет ответствен­ность в соответствии с законодательными актами. В качестве налоговых агентов иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельность на территории респуб­лики через постоянное представительство, выступают юриди­ческие и физические лица, выплатившие доход нерезиденту.

**ТЕМА 4 Понятие и методы устранения двойного налогообложения**

1 Экономическая сущность двойного налогообложения.

2 Причины возникновения двойного налогообложения.

3 Механизм устранения двойного налогообложения.

4 Двойное налогообложение прямыми и косвенными налогами.

1Экономическая сущность и виды двойного налогообложения

Двойное налогообложение - одновременное обложение в разных странах идентичными или имеющими одинаковую природу [налогами](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3). В современной экономической литературе разграничивают понятия юридического и экономического двойного налогообложения.

*Юридическое двойное налогообложение* возникает тогда, когда один и тот же объект налогообложения неоднократно подпадает под налогообложение разными налогами или уплата налога с одного и того же объекта осуществляется разными налогоплательщиками.

*Экономическое (международное) двойное налогообложение* производитсятогда, когда один и тот же доход или собственность попадают под налоговую юрисдикцию более чем одной страны.

Различие между юридическим и экономическим двойным налогообложением заключается в сфере действия: юридическое связано с несовершенством национального законодательства, а экономическое с несогласованностью в области международного налогового права.  
Существуют и другая формулировка понятия юридического и экономического двойного налогообложения. Так под двойным экономическим налогообложением понимается ситуация, когда взимаются два и более налога с одной налоговой базы. Это проявляется, к примеру, при обложении налогом дохода предприятия как самостоятельного плательщика и обложении налогом дохода акционера при распределении прибыли. Юридическое двойное налогообложение возникает в тех случаях, когда один и тот же налогоплательщик облагается сопоставимыми (похожими) налогами в отношении одного и того же объекта обложения (налоговой базы) в двух или более юрисдикциях за один и тот же период времени.

2 Причины возникновения двойного налогообложения

На практике ситуации, приводящие к возникновению обеих видов двойного налогообложения, можно подразделить на следующие:

- одно и то же лицо признается резидентом в более чем одной стране (двойное резидентство);

- один и тот доход облагается в одной стране - на основе резидентства его получателя, а в другой - на основе правила об источнике дохода (двойное обложение всей суммы дохода);

- расходы, понесенные налогоплательщиком, по-разному зачитываются на территориях различных государств (двойне обложение одного и того же объекта);

- один и тот же доход рассматривается как имеющий свой источник (происхождение) в двух (или более) странах (двойне обложение иностранного дохода).

Двойное налогообложение имеет несколько негативных последствий. Оно влечет за собой не только то, что одна и та же операция фактически облагается налогом более одного раза, но и то, что общая налоговая нагрузка превышает налог, исчисляемый по другим сопоставимым с экономической точки зрения операциям.

Переизбыточность налогообложения приводит к дискриминации субъектов налоговых отношений как резидентов, так нерезидентов. Это имеет особенно негативный эффект при решении проблем инвестирования экономики и прежде всего при привлечении иностранных инвестиций. Налоговая дискриминация порождает различные формы налогового уклонения, для устранения которых требуется ряд дополнительных процедур как на международном, так и на национальном уровне.

3 Механизм устранения двойного налогообложения

Эффективность налогообложения в регулировании международных сделок можно оценить по степени беспристрастности национального налогового законодательства как в отношении субъектов сделок, так и видов осуществляемой деятельности. Концепция эффективного налогообложения основывается на том, что решение об организации коммерческой деятельности, инвестировании или потреблении принимаются по причинам, независимым от налогообложения.

На основании концепции эффективного налогообложения международное налогообложение должно исходить из принципов:

1) беспристрастности в отношении экспорта капитала, т.е. на выбор налогоплательщика между инвестированием у себя в стране или за рубежом не влияет вопрос о налогообложении;

2) беспристрастности в отношении импорта капитала, когда все действующие на рынке субъекты и операции облагаются налогом по одинаковой ставке;

3) национальной беспристрастности – в соответствии с этим принципом общая прибыль с капитала или дохода, остающаяся после налогообложения у плательщика, должна быть одинаковой, независимо от того, где инвестирован капитал либо получен доход;

4) каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основыва­ется на признании всеобщности и равенства налогообложения;

5) налоги не могут иметь дискриминационный характер и по – разному применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Международная практика выработала различные способы налогового регулирования двойного налогообложения. К ним относятся так называемые *процедуры избежания двойного налогообложения:*

- односторонние меры по устранению двойного налогообложения, предусмотренные в национальном налоговом законодательстве;

- двусторонние межправительственные договоры и конвенции по вопросам налогов и избежания двойного налогообложения;

- многосторонние соглашения аналогичного характера.

Механизм устранения двойного налогообложения направлен на урегулирование налоговых взаимоотношений между странами-партнерами путем распределения прав по налогообложению между договаривающимися государствами. Он включает:

1) регулирование сферы действия, т. е. места, субъекта и объекта обложения;

2) установление налогового режима - перечня налогов, попадающих в сферу действия и методов устранения двойного налогообложения;

3) определение организационно-правовых процедур, обеспечивающих механизм устранения, т. е. недискриминации, процедуры соглашения, сотрудничества налоговых органов.

4 Двойное налогообложение прямыми и косвенными налогами

Методики устранения двойного налогообложения позволяют не только разрешить проблему налоговой юрисдикции, т.е. разграничить права между государствами в налогообложении собственных и иностранных доходов, но и обеспечить реальную возможность в установлении единых подходов организации налогообложения на территории регионального интеграционного образования как основу для дальнейшей налоговой гармонизации.

Действующие 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 представляет только форму выбора принципа места изъятия налога без учета национальных особенностей в налогообложении. При различных ставках налога, а также методиках исчисления налогооблагаемой базы государство-импортер может нести дополнительные расходы, возмещая (недополучая) из бюджета разницу фактически уплаченного в бюджет другого государства налога, а при более высокой ставке - увеличивая расходы получателя-импортера.

Определенные проблемы могут также возникать в установлении места реализации работ и услуг, нематериальных активов и обязательств, где четко должны оговариваться форма налогообложения по месту оказания (получения) услуги или же по месту нахождения лица, оказывающего (получающего) услугу.

Для избежания двойного налогообложения (а в отношении косвенных налогов - это увеличение импортных (экспортных цен) на данные виды продукции) возможно введение дополнительного зачета налога на добавленную стоимость в стране - получателе такой продукции.

Обычные методы устранения двойного налогообложении косвенными налогами также недостаточно эффективны в случае наличия в национальных налоговых системах прочих форм косвенного налогообложения, на которые не распространяется действие международных принципов происхождения или назначения потребляемого (производимого) товара либо услуги. К ним относятся так называемые оборотные налоги как государственного, так и местного значения. Эти налоги не попадают под международную юрисдикцию, в то же время их введение существенно изменяет базу налогообложения, увеличивает налоговую нагрузку. Механизм налогового регулирования в устранении двойного налогообложения должен также обеспечиваться наличием организационно-правовых процедур, предусматривающих действенность его функционирования.

В первую очередь за основу во взаимоотношениях договаривающихся государств должен устанавливаться принцип *недикриминации,* согласно которому не допускается в одном государстве взимание более обременительных налогов с граждан другого государства, независимо от того, являются ли они резидентами одного из государств. В то же время этот принцип не обязывает государство, выплачивающее доходы, и удерживающее налоги, предоставлять нерезидентам какие либо личные льготы, освобождения и скидки в налогообложении. Принцип недискриминаци разрешается также путем осуществления процедуры *взаимного соглашения,* которая предоставляет возможность налогоплательщику обратиться в налоговые органы страны резиденции если он считает, что в отношении его налогообложения была допущена дискриминация. Для того чтобы дело было принято к рассмотрению, оно должно быть предоставлено в течение трех лет с даты первого уведомления о действиях, приведших к дискриминации плательщика.

*Сотрудничество налоговых администраций* договаривающихся государств также является важной мерой в борьбе с уклонением от уплаты налогов и с целью предотвращения двойного налогообложения. Существует два основных метода обмена информацией: первый — автоматический, когда налоговые органы одной страны по своей инициативе предоставляют информацию налоговым органам другой страны; второй — по запросу, когда налоговые органы одной страны письменно запрашивают органы другой страны о предоставлении информации на одного или более налогоплательщиков.

**ТЕМА 5 Международные налоговые соглашения**

1 Понятие и виды международных налоговых соглашений.

2 Международные соглашения и типовые конвенции об избежание двойного налогообложения

1 Понятие и виды международных налоговых соглашений.

Закрепление законодательно форм и методов устранения двойного налогообложения наиболее действенно осуществляет­ся в международных договорах и соглашениях в сфере налого­обложения. Первые международные договоры возникли еще в XIX в. и регулировали налогообложение в основном определен­ных видов доходов: от морских перевозок, наследства и недви­жимости.

*Международный договор по вопросам налогообложения* представляет собой соглашение между субъектами междуна­родного права, устанавливающее взаимные правоотношения в области организации международного налогообложения. В меж­дународных отношениях могут применяться различные формы договорных отношений: договоры, конвенции, соглашения, дек­ларации и др.

Налоговые соглашения классифицируются следующим образом:

1) собственно налоговые соглашения - включают соглашения о сотрудничестве и оказании взаимной помощи, ограниченные (специальные) налоговые соглашения, общие налоговые соглашения, соглашения о налогах на наследство или на страхование;

2) международные соглашения и договора, включающие наряду с другими налоговые вопросы – к ним относятся оглашения об основах взаимоотношений между странами, соглашения об установлении дипломати­ческих и консульских отношений, торговые договоры и соглашения, а также международные договоры, определяющие принципы взаимоотношений между международными организациями и стра­нами их базирования.

*Соглашения о сотрудничестве и оказании взаимной помощи* предполагают сотрудничество налоговых администраций дого­варивающихся государств по налоговым вопросам. В соответст­вии с этими международными соглашениями компетентные ор­ганы стран, подписавших соглашение, обязаны оказывать друг другу содействие в предотвращении и пресечении нарушений налогового законодательства, в предоставлении информации об изменениях в национальных налоговых системах, обучении на­циональных кадров и других вопросах в области налогообложе­ния.

Республикой Беларусь заключены и действуют следующие межправи­тельственные соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи:

1. Соглашение между Правительством Республики Бела­русь и Правительством *Республики Молдова* о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового зако­нодательства от 29 июня 2000 г.

2. Соглашение между Правительством Республики Бела­русь и Правительством *Кыргызской Республики* о сотрудничест­ве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового за­конодательства от 20 января 2001 г.

3. Соглашение между Правительством Республики Бела­русь и Правительством *Республики Армения* о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законо­дательства от 19 июля 2000 г.

4. Соглашение между Правительством Республики Бела­русь и Правительством *Республики Казахстан* о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законода­тельства от 22 мая 2000 г.

5. Соглашение Правительством Республики Бела­русь и Правительством Финляндии о сотрудничестве и взаимной помощи в таможенных делах от 21.12.2009 г.

6. Соглашение между Правительством Республики Бела­русь и Сербией о сотрудничестве и взаимной помощи в таможенных делах от 01.02.2012 г.

7 Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы от 22 марта 2013 г. и др.

*Ограниченные (специальные)* соглашения в основном регу­лируют налогообложение особых видов доходов. Применение специального режима налогообложения для этих доходов свя­зано со спецификой видов деятельности по этим формам дохо­дов.

Выделяются следующие виды доходов, по которым заклю­чаются специальные соглашения:

- доходы от международных перевозок;

- от движимого и недвижимого имущества;

- от инвестиционной деятельности и международных кре­дитов и займов;

- физических лиц от определенных (специфических) видов деятельности;

- от других специальных видов деятельности, не предусмот­ренные в договорах об избежании двойного налогообложения.

Чаще всего заключаются соглашения по налогообложению доходов в области международных перевозок. Это обусловлено спецификой деятельности международного транспорта. В этих соглашениях оговариваются вопросы прав налогообложения доходов, полученных в результате транспортных перевозок, причем такое соглашение может дополнять соглашение об избе­жании двойного налогообложения капитала и имущества, в от­дельных случаях рассматривающее вопросы обложения авто­мобильного и железнодорожного транспорта.

Республикой Беларусь заключены такие специальные соглашения как:

- Соглашение о сотрудничестве в области инвестиционной деятельности от 24 декабря 1993 г.;

- Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Армения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество от 19 июля 2000г.;

- Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Корейской Народно-Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 30 июня 2006 г. и др.

Налоговые соглашения призваны устранить все возможные случаи двойного налогообложения, которые могут возникать между странами-партнерами. С этой целью в соглашениях пре­дусматривается последовательное применение ряда строго оп­ределенных правил и процедур.

2 Международные соглашения и типовые конвенции об избежание двойного налогообложения

Существуют две основные типовые модели общих налого­вых соглашений, в большей или меньшей степени, охватываю­щие все стадии процесса устранения двойного налогообложе­ния: модель ОЭСР и модель ООН, служащие основой для заклю­чения конкретных межправительственных соглашений.

Историческая справка по моделям конвенций

1921 г. — Лига Наций предпринимает шаги по изучению экономичен  
них аспектов двойного налогообложения.

1928 г. — Лига Наций принимает ряд конвенций.

1933 г. — Лигой Наций принята многосторонняя Конвенция по рас­пределению дохода.

1935 г. — Лигой Наций принята двусторонняя Конвенция по распреде­лению дохода.

1943 г. — Модель конвенции Мехико.

1946 г. — лондонская Модель конвенции.

1958 г. — фискальный комитет Организации европейского экономи­ческого сотрудничества начинает работу по налоговым договорам.

1963 г.— проект Конвенции ОЭСР по двойному налогообложению до­хода и капитала.

1977 г. — Модель конвенции ОЭСР по двойному налогообложению до­хода и капитала.

1980 г. — Модель конвенции ООН по двойному налогообложению дохо­да и капитала.

1981 г. — Типовая модель конвенции об оказании взаимной помощи в налоговых вопросах.

1983 г. — Типовая модель конвенции по недвижимому имуществу, наследству и дарениям.

1992 г. — актуализированная модель ОЭСР.

Типовая модель конвенции представляет собой проект дву­стороннего налогового соглашения, состоящего из 30 статей, который в большинстве случаев используется как базовый до­кумент для подготовки и начала переговоров между заинтере­сованными государствами. Типовая модель конвенции опреде­ляет основные принципы устранения двойного налогообложе­ния, позволяет унифицировать основные термины международного налогообложения. Типовая модель ОЭСР в основу налогообложения ставит принцип резидентства, согласно которому страна - источник дохода значительно ограничивает свою налоговую юрисдикцию в отно­шении доходов нерезидентов. Для возращения прибыли в фор­ме процентов, дивидендов и роялти предусматривается в основ­ном либо полное освобождение, либо незначительные ставки налога. Типовая модель ОЭСР разрабатывалась применительно к отношениям, сложившимся в этой группе стран, и учитывала их высокий уровень экономического развития и высокую сте­пень интеграционных процессов.

Модель ООН, рекомендуемая в отношениях между развитыми и развивающимися странами, шире использует принцип территориальности, включая в юрис­дикцию национального обложения все виды доходов нерези­дентов: активные и пассивные. Практически при заключении договоров об устранении двойного налогообложения Республика Беларусь, использует модель ООН.

**ТЕМА 6 Международное налоговое планирование**

1 Налоговое планирование: основные виды и методы.

2 Инструменты и механизмы международного налогового планирования.

1 Налоговое планирование: основные виды и методы

*Налоговое планирование* представляет собой процесс обос­нования на перспективу величины налоговых обязательств с целью определения реальных доходов субъектов хозяйствова­ния и населения, а также управления ими.

Классифицировать виды налогового планирования можно как по длительности (периодичности) налоговых прогнозов, так и по сфере их применения. По длительности осуществления налоговых прог­нозов планирование можно подразделить на *текущее* (действу­ющее в рамках текущих налоговых обязательств, определяемых налоговым периодом: месяц, квартал, год) и *перспектив­ное* налоговое планирование инвестиционных проектов, хозяй­ственной деятельности вновь открываемых предприятий, до­черних структур, филиалов и др.

По сфере применения процедуру обоснования величины на­логовых обязательств можно подразделить:

- на личное (семейное налоговое планирование);

- внутрифирменное налоговое планирование;

- междуфирменное налоговое планирование, действующее в пределах консолидированного налогоплательщика (концерн, объединение, холдинг и др.);

- международное налоговое планирование.

Необходимо также отметить, что данная классификация достаточно условна и элементы разных видов налогового пла­нирования присутствуют друг в друге. Так, *личное* налоговое планирование, представленное в основном регулированием по­доходного налогообложения и налогообложения дивидендов, широко применяется как вариант внутрифирменного прогно­зирования с целью перераспределения доходов и использова­ния льгот, предоставляемых физическим лицам.

*Внутрифирменное* планирование в свою очередь обращает­ся к преимуществам деления доходов между структурными подразделениями или предприятиями-контрагентами, представ­ляющими друг другу наибольшую выгоду в виде скидок и транс­фертных цен.

*Международное* налоговое планирование позволяет исполь­зовать различные механизмы и инструменты налогового регу­лирования, недоступные для налогового планирования в рам­ках отечественного налогового законодательства.

2 Инструменты и механизмы международного налогового планирования

Международное налоговое планирование обладает обшир­ным диапазоном разнообразных налоговых инструментов, как например:

- размещение хозяйственной деятельности или управление ею в странах или регионах с льготным налоговым режимом (свободных экономических зонах, налоговых гаванях и др.);

- инвестирование капитала в страны, имеющие низкие на­логовые ставки или освобождение от налогообложения у «ис­точника выплаты» пассивных доходов: дивидендов, процентов, роялти и др.;

- использование налоговых преимуществ, предоставляе­мых странами, выплачивающими доходы по определенным ви­дам активных операций: финансовые и страховые сделки, стро­ительство, судоходство, инвестиции, малый бизнес и др.;

- применение трансфертного ценообразования и распреде­ления прибылей в зоны с наиболее благоприятным налоговым климатом;

- использование преимуществ двусторонних и многосторон­них налоговых соглашений;

- применение выгод интеграционных объединений (беспош­линная торговля, гармонизация налогообложения).

*Специальные налоговые режимы* представляют собой организацию исчисления и упла­ты налогов и сборов на определенной территории. Среди специ­альных налоговых режимов выделяют в первую очередь свобод­ные экономические зоны (СЭЗ).

Свободные экономические зоны можно определить как обо­собленные территории государств с льготным по сравнению с общим режимом хозяйственной деятельности для иностранных инвесторов и предприятий с иностранными инвестициями. Ос­новными целями создания СЭЗ наряду с привлечением иност­ранного капитала являются: развитие экспортного отечествен­ного потенциала, использование передовой зарубежной техни­ки, технологий и управленческого опыта.

Свободные экономические зоны созданы в Республике Бела­русь на основании  Закона Республики Беларусь "О свободных экономических зонах" от 07.12.1998 г. №213-З, Указа Президента Республики Беларусь от 20.03.1996 г. № 114 "О свободных экономических зонах на территории Республики Беларусь", Указа Президента Республики Беларусь от 09.06.2005 г. № 262 "О некоторых вопросах деятельности свободных экономических зон на территории Республики Беларусь". В настоящее время действует шесть свободных экономических зон: СЭЗ «Брест», СЭЗ «Минск», СЭЗ «Витебск», СЭЗ «Гомель-Ратон», СЭЗ «Гродноинвест» и СЭЗ «Могилев» со специ­альным налоговым механизмом, действующим в пределах этих зон. Его отличие от общереспубликанского налогообложения состоит, прежде всего, в пониженных ставках основных видов налогов: налога на добавленную стоимость и налога на прибыль (доходы). Применяется также механизм налоговых освобожде­ний от уплаты налога на прибыль (доходы) по продукции собст­венного производства (налоговые каникулы представляются сроком на пять лет), ограничивается введение на территории свободных экономических зон местных налогов и сборов.

Среди наиболее распространенных форм привлечения иностранного капитала можно также отметить организацию свободных таможенных и таможенно - складских зон (СТЗ).

Свободная таможенная зона - это таможенный режим, при  
котором иностранные товары размещаются и используются в  
соответствующих территориальных границах без взимания таможенных пошлин и налогов, а также без применения мер экономической политики.

Для названных зон характерно: создание их для обслуживания мирового рынка; неприменение в них многих налоговых норм и таможенных ограничений, действующих на остальной территории страны; распространение государственного регулирования внешнеэкономических связей.

В настоящее время практически ни одна схема международного налогового планирования не обходится без специфическо­го налогового механизма, обслуживающего оффшорный биз­нес. Под оффшорными зонами традиционно понимают страны с благоприятным налоговым законодательством. На сегодняшний день в мире насчитывается более 60 стран, предусматрива­ющих налоговые льготы для оффшорных компаний.

*Оффшорная территория* – это государство или территория, проводящая политику привлечения ссудных капиталов из-за рубежа путем предоставления налоговых и прочих льгот. Льготы предоставляются не только иностранным, но и местным организациям.

К качестве оффшорных юрисдикций наиболее часто выступают небольшие независимые государства или обособленные территории, облада­ющие особым государственно-правовым статусом. Власти этих юрисдикции стимулируют развитие сектора оффшорных услуг с целью привлечения иност­ранного капитала, увеличения занятости населения и повыше­ния деловой активности.

При международном налоговом планировании необходимо учитывать не только их юридический статус, но и историчес­кий, политический, социально-экономический, географичес­кий контекст оффшорной схемы. Одни территории пользуются репутацией «респектабельных» — Гернси, Каймановы острова, Бермуды; другие — «максимально либеральных»: Панама, Ба­гамы, Либерия, Сейшельские острова. Определенное значение и налоговом планировании имеет фактор географической близости к промышленно развитым государствам, финансовым центрам и торговым путям.

Оффшорные зоны довольно разнообразны по администра­тивным условиям работы компаний, требованиям к отчетнос­ти, налоговым ставкам и др. Поэтому страна регистрации выби­рается под конкретный род деятельности, а иногда даже под конкретную сделку. Традиционно основными критериями при выборе юрисдикции считаются, с одной сторо­ны, дешевизна и простота регистрации и поддержания компании, а с другой - имидж страны регистрации.

К оффшорным зонам, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 25.05.2006 №353) в редакции от 21.01.2011 №31 относятся следующие: Княжество Андорра, Антигуа и Барбуда, Содружество Багамских Островов, Барбадос, Белиз, Бруней-Даруссалам, Республика Вануату, Ангилья, Бермудские Острова, Британские Виргинские Острова, Монтсеррат, Гибралтар, Британская территория в Индийском океане (Острова Чагос), Южная Георгия и Южные Сандвичевы Острова, Теркс и Кайкос, Острова Кайман, Гренада, Республика Джибути, Доминиканская Республика, Макао, Республика Коста-Рика, Острова Кука и Ниуэ (Новая Зеландия), Республика Либерия, Княжество Лихтенштейн Республика Маврикий и др.

Одним из мощнейших инструментов налогового планирова­ния является применение трастов и структур, так или иначе ис­пользующих трасты. Под *международным трастом* понима­ется траст, созданный в одной стране для управления имущест­вом, расположенным в другой стране. Следует отметить, что когда речь заходит о международном трасте, чаще всего подра­зумевается траст, учрежденный в соответствии с нормами об­щего права. Такой траст может быть учрежден только в стра­нах, применяющих нормы англосаксонского права (Великобритания). Классическими трастовыми странами и территориями являются Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии, Кипр, Британские Виргинские острова, Багамские и Бермудские ост­рова, Гибралтар и др. К другой категории стран, где принято трастовое законода­тельство, но фактически эти страны не принадлежат к системе об­щего права, относятся Швейцария, Лихтенштейн, Панама, Мона­ко. Это наиболее интересные страны с точки зрения их использо­вания в налоговом планировании, потому что, они изменили свое законодательство с целью применения преимуществ *трастовых структур.*

Одним из важнейших составляющих международного нало­гового планирования является *трансфертное ценообразова­ние,* которое опосредствует движение товаров и услуг в пределах транснациональной группы. Трансфертные цены представляют собой разновидность цен, применяемых во внутрифирменных расчетах. Движение капиталов, выражающее стоимость товаров и услуг (трансферты), позволяет варьировать полученные дохо­ды, перераспределяя их большую часть компаниям, находя­щимся в зонах с благоприятным налогообложением. В то же время манипуляции с трансфертными ценами орга­нами налоговых администраций многих зарубежных государств рассматриваются как уклонение от налогов и законодательно наказуемы. Для устранения нелегальных налоговых операций трансфертными ценами в двусторонних международных дого­ворах и налоговых соглашениях, а также во внутреннем нало­говом законодательстве многих стран предусмотрен порядок определения (оценки) совершаемой сделки транснациональны­ми компаниями.

**ТЕМА 7 Международное налоговое администрирование**

1 Понятие и функции налоговых администраций.

2 Развитие налогового администрирования в условиях экономической интеграции.

3 Формы и методы налогового контроля внешнеэкономической деятельности.

4 Налоговое администрирование выполнения налоговых обязательств, налоговая дискриминация и уклонение от налогов.

5 Порядок рассмотрения налоговых споров. Налоговое судопроизводство.

6 Решение международных налоговых споров.

1 Понятие и функции налоговых администраций

Управление налоговым механизмом в национальных налоговых системах осуществляется путем организации налоговых администраций: налоговых органов, обеспечивающих контроль за исполнением налогового законодательства. В мировой прак­тике в системе органов государственной власти выделяются специальные органы, в чьи функции входит создание эффек­тивной системы налогообложения и обеспечение формирования доходов бюджета.

В систему *внутригосударственных органов налоговых администраций* входят:

- органы, формирующие и осуществляющие налоговую политику;

- органы, выполняющие функции по контролю, учету и взиманию налоговых платежей;

- прочие органы, обладающие определенными правами и полномочиями в области налогообложения.

Значимость контроля за государственными доходами привела к выделению в системе налогового администрирования самостоятельных налоговых органов, непосредственно осуществля­ющих взимание налогов и сборов и контроль за их поступлени­ем в бюджет. Названия налоговых органов различаются в от­дельных государствах.

В мировой практике существуют различные варианты орга­низации налоговых органов и их подчинения: в одних государ­ствах они обладают самостоятельным статусом, в других - подчинены финансовому органу. Структуры налоговых администраций включают подразделения, на которые возлагается учет налогоплательщиков, контроль за своевременностью и уп­латой налогов, взыскание задолженности по налоговым плате­жам, информационное обеспечение и консультирование пла­тельщиков и др.

Различают три основных типа организационной структуры налоговых органов:

- *по виду налога.* Одна из старейших и наиболее распростра­ненных организационных структур - это налоговая модель, когда для управления тем или иным видом налога создаются отдельные департаменты. Главная особенность такого подхода состоит в том, что каждый налоговый департамент выполняет практически все функции, необходимые для управления нало­гом, находящимся в его ведении;

- *по функции.* В соответствии с этой структурой персонал распределяется вокруг основных функций или направлений де­ятельности организации. В отношении налоговых ведомств ти­пичным применением данной модели является учреждение от­дельного департамента для выполнения каждой из основных административных функций (обработки налоговых деклара­ций и платежей, аудиторской проверки налогоплательщиков и сбора задолженности) по полному комплексу налогов. Исходя из данной модели, каждый функциональный департамент воз­главляет руководитель, который подчиняется непосредственно главе налогового ведомства;

- *по типу налогоплательщиков.* При этой структуре - мо­дели, ориентированной на клиента, - служащих распределяют по отделам, которые занимаются определенными группами клиентов. Некоторые налоговые ве­домства внедрили данную модель, распределив своих служа­щих по департаментам, оказывающим полный спектр админист­ративных услуг отдельным группам налогоплательщиков.

В Республике Беларусь система налоговых органов состоит из Министерства по налогам и сборам и инспекций по областям, районам, городам и районам в городах. В Республике Казахстан она включает Налоговый комитет при Министерстве финансов и его территориальные подразделения по областям, районам, городам и районам в городах. В Кыргызской Республике нало­говые органы представлены Комитетом по доходам при Мини­стерстве финансов, инспекциями по областям, районам, горо­дам и районам в городах. В состав Комитета по доходам входят также и таможенные органы. Налоговыми органами Россий­ской Федерации являются Министерство по налогам и сборам и его территориальные подразделения по областям, районам, го­родам и районам в городах. В Республике Таджикистан налого­вые органы представлены Министерством по государственным доходам и сборам и соответствующими структурными подраз­делениями по областям, районам, городам и районам в городах, а также инспекциями по крупным налогоплательщикам. В сос­таве министерства функционируют подразделения таможенной службы и налоговой полиции.

2 Развитие налогового администрирования в условиях экономической интеграции

Налоговое администрирование в условиях экономической интеграции предполагает создание органов контроля и согласо­вания налоговой политики межнационального и наднацио­нального уровня (в зависимости от степени интеграции). К его компетенции также относится управление налоговыми потока­ми в рамках регионального сообщества, анализ воздействия на объединенную экономику, планирование и прогнозирование общего уровня налогообложения, совершенствование налого­вых отношений с третьими странами и др.

*Межгосударственное налоговое администрирование* прово­дит контроль за выполнением налоговых обязательств и орга­низацию определенных государственных структур, занимаю­щихся как выработкой правовых основ налогообложения на ба­зе мирового и исторического опыта, современных достижений науки и практики, так и обеспечением условий функциониро­вания налогового механизма, созданием учетно-аналитической, информационной, правовой базы и др.

Первым международным форумом, поставившим на обсуж­дение вопросы международного налогообложения и борьбы против уклонения от налогов, явилась Международная финан­совая конференция (Брюссель, 1920 г.), на которой была созда­на рабочая группа из представителей 13 государств для разра­ботки административных и практических аспектов проблемы международного двойного налогообложения и уклонения от на­логов. Позитивные результаты деятельности рабочей группы (был разработан ряд типовых налоговых конвенций) привели к необ­ходимости создания постоянно действующего органа. Им явил­ся постоянный *Налоговый комитет Лиги Наций* (1929 г.), ко­торый продолжил разработку типовых двусторонних конвен­ций, а также уделял значительное внимание разработке прин­ципов распределения прибылей (в налоговых целях) компаний и предприятий, действующих в двух и более странах.

Изменяющиеся экономические отношения, активное вовле­чение в процессы международной экономики стран с различ­ным экономическим развитием привело к созданию новых структур, исследующих налоговые проблемы. Так, в связи с разработкой принципов нового экономическо­го порядка в международных отношениях интенсивное изуче­ние налоговых вопросов ведется в Комиссии по транснацио­нальным корпорациям и в других подразделениях ООН.

Региональные организации разрабатывают согласованную налоговую политику и закрепляют ее в многосторонних (дву­сторонних) договорах о международном сотрудничестве, а так­же путем организации соответствующих законодательных и ис­полнительных органов. Например, механизм функционирования Европейского со­юза (ЕС) основывается на политико-правовой системе управле­ния, которая состоит как из общих межго­сударственных органов, так и из элементов национального го­сударственного регулирования.

Значимость налоговых проблем определяет необходимость создания негосударственных структур, занятых вопросами налогообложения. К таким струк­турам относится Международная ассоциация (ИФА) - между­народная неправительственная организация, проводящая науч­ные сравнительные исследования в области налогового права, государственных финансов, финансово-экономических послед­ствий налогообложения, как на национальном, так и на между­народном уровне.

Наиболее эффективными можно признать действия межнациональных органов Таможенного союза, сформированного Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией. Высшим органом таможенного союза являются [Межгосударственные Советы](http://www.tsouz.ru/AboutETS/Pages/16.aspx) на уровне глав государств и глав правительств. Сфера их деятельности распространяется на работу над гармонизацией и сближением налоговых законодательств, проведение анализа уровня налогообложения (налоговой нагрузки), подготовку методических основ по его определению.

Формирование таможенного союза предусматривает создание единой таможенной территории, в пределах которой не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера, за исключением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер. В его рамках применяется единый таможенный тариф и другие единые меры регулирования торговли товарами с третьими странами.

Направления интеграции и мероприятия по их реализации определяются на основе соответствующих международных договоров и решений органов Единого экономического пространства, предусматривающих обязательность их выполнения для каждого из государств-участников в полном объёме, а также механизм их реализации и ответственности за невыполнение согласованных решений.

3 Формы и методы налогового контроля внешнеэкономической деятельности

Органы налогового администрирования наделяются боль­шими правами и полномочиями по осуществлению налогового контроля. Под *нало­говым контролем* обычно понимается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их пол­номочий посредством учета и опроса плательщиков (иных обя­занных лиц), налоговых проверок, проверки данных учета и от­четности, осмотра движимого и недвижимого имущества, поме­щений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли), и в других формах, предусмотренных налоговым и иным законодательством. Можно выде­лить наиболее характерные и применяемые в мировой практи­ке методы налогового контроля:

- *учет плательщиков (иных обязанных лиц).* При поста­новке на учет в налоговом органе каждому плательщику (иному обязанному лицу) присваивается единый по всем налогам, сбо­рам (пошлинам), в том числе по таможенным платежам, учет­ный (идентификационный) номер плательщика. На основании данных учета плательщиков (иных обязанных лиц) ведется ре­естр плательщиков;

- *отбор плательщика для целей налогового контроля.* Эта процедура является чрезвычайно важной в системе налого­вого контроля, так как обеспечивает рентабельность деятельно­сти налоговых органов. К числу налогоплательщиков, проверки которых являются приоритетными, относятся крупные налогоплательщики, плательщики, имеющие нарушения действующего законодательства в раз­личных сферах, осуществляющие крупные инвестиционные сделки, вывоз и ввоз капитала и др. В практической деятельно­сти налоговые органы используют как методы целенаправлен­ного отбора, так и случайной выборки;

- *налоговая проверка.* Проведение налоговых проверок практически во всех странах регламентируется налоговым за­конодательством, предусматривающим как виды проверок, так и процедуру их осуществления (ответственных лиц, их права, обязанности, сроки и др.). Налоговые проверки могут быть плановыми и внеплановыми, проводиться непосред­ственно по месту хозяйственной деятельности (выездная нало­говая проверка) либо на основании анализа представленных документов об уплате и начислении налогов: налоговых декла­раций, расчетов (камеральная налоговая проверка);

- *экспертиза.* Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Экспертиза обеспечивается привлечением эксперта либо специалиста для оказания содействия при проведении налоговых проверок;

*- косвенный метод определения налоговой обязанности плательщика.* Применяется в спорных случаях либо если про­чие методы налогового контроля оказываются малоэффективными. Например, в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь, налоговые органы вправе при отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) документов бухгалтерского учета и других документов, связанных с нало­гообложением, определять размер причитающихся к уплате в бюджет налогов на основании сведений о движении денежных средств по счетам в банке и сведений, полученных об указан­ных лицах от других органов, организаций и физических лиц, либо в расчетном порядке в соответствии с законодательством на основании сведений о плательщиках (иных обязанных ли­цах), занимающихся аналогичными видами деятельности;

- *методы принудительного взыскания задолженностей по налогам.* В налоговом законодательстве в мировой практике применяется два основных этапа взыскания: применение нало­говыми органами мер по обеспечению принудительного взыска­ния задолженности и непосредственное обращение взыскания на имущество плательщика налогов.

Налоговый контроль осуществляется путем применения различных приемов и способов, а также использования специальных процедур. Совокупность приемов, способов и процедур налогового контроля образует его *методы*, к которым относятся следующие:

- общенаучные методические приемы исследования объектов контроля, к числу которых относятся анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование и абстрагирование;

- собственные эмпирические методические приемы, включая такие, как инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметические проверки, встречная проверка, способ обратного счета, сопоставление однородных фактов, логическая проверка, сканирование, письменный и устный опросы;

- специфические приемы смежных экономических наук, такие, например, как экономический анализ, экономико-математический метод, метод теории вероятностей и математической статистики.

4 Налоговое администрирование выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, налоговая дискриминация и уклонение от налогов

Развивающиеся страны, государства с переходной экономи­кой и промышленно развитые страны по-разному подходят к вопросам контроля за деятельностью налогоплатель­щиков. Разнообразие меха­низмов налогового администрирования также отражает разли­чия в организационной структуре налоговых ведомств разных стран. Многие налоговые ведомства ввели специальные систе­мы контроля за налогоплательщиками. В последнее время, особенно в развивающихся странах и странах с развива­ющейся экономикой, наблюдается тенденция к созданию пол­номасштабных подразделений, исполняющих большую часть функций налогового управления, включая обслуживание нало­гоплательщиков, сбор налогов, принудительное взыскание за­долженности по уплате налогов и аудит.

Одним из важнейших вопросов налогового администрирова­ния плательщиков является методика их отбора. За­частую налоговые ведомства испытывают искушение организо­вать отбор исходя из размера, фактически уплачиваемого ими налога: тех, кто регулярно выплачивает самый большой налог, автоматически причисляют к крупным налогоплательщикам. Тем не менее, во многих развивающихся странах, где ограни­ченное число крупных налогоплательщиков можно с достаточ­ной легкостью назвать крупными, при использовании размера налога в качестве единственного критерия отбора крупных на­логоплательщиков могут возникнуть проблемы.

Международный валютный фонд рекомендует странам использовать несколько различных крите­риев отбора, которые лучше отражают платежный потенциал налогоплательщиков, в том числе: объем ежегодных продаж (годового оборота); сумма дохода за год; стоимость активов; уровень импорта (экспорта) и вид хозяйственной деятельности. Из этих критериев в качестве основного обычно рекомендует­ся объем ежегодных продаж (годового оборота).

Проблемы налогового уклонения и дискриминации налого­плательщика ярко проявляются в условиях глобализаций мировой экономики. Специфика организации национальных налоговых систем и действия режимов, допускающих разные подходы в налогообложении отечественного и зарубежного товаропроизводителя, зачастую приводит к *налоговой дискриминации -* ухудшению хозяйственной и финансовой деятельнос­ти нерезидента за счет установления более высоких налогов или отсутствия в национальном законодательстве страны меха­низмов устранения двойного налогообложения. В широком смысле к налоговой дискриминации можно также отнести при­менение более сложных условий осуществления бизнеса иностранными компаниями и физическими лицами-нерезидентами, чем к отечественным предприятиям, приводящим к дополни­тельной уплате налогов. Возможность свободного перемещения товара и размещения капиталов в свою очередь может созда­вать прецеденты нарушения налоговых законодательств, отсут­ствие же общих подходов в применении налоговой ответственности - усугублять эти негативные проявления, что приводит к уклонению от налогов.

Базовыми принципами организации и осуществления меж­дународного налогового администрирования становятся две взаимодополняющие позиции: избежание налогового уклонения и устранение налоговой дискриминации.

Проблемы устранения налоговой дискриминации решаются как путем установления соответствующих норм в националь­ном налоговом законодательстве, так и могут дополнительно оговариваться в заключаемых двусторонних и многосторонних международных налоговых соглашениях.

Избежание налогового уклонения является обратной сторо­ной в действиях налоговых администраций по контролю за функционированием международного капитала. Одной из це­лей заключения международных налоговых соглашений явля­ется предотвращение уклонения от налогов, в связи, с чем как национальное, так и международное налоговое законодательст­во содержит специальные положения, препятствующие зло­употреблению в сфере налогообложения. Это касается как про­цедур обмена информацией между налоговыми органами дого­варивающихся государств, обеспечивающих взаимный кон­троль за действиями налогоплательщиков, так и отдельных ог­раничений, входящих в статьи налоговых конвенций и внут­реннего налогового законодательства. Это следующие ограничения:

- контроль за добросовестностью ведения коммерческой де­ятельности;

- недопустимость создания «проводящих» компаний - ре­зидентов государств, не участвующих в международном согла­шении;

- ограничение участия в международных сделках оффшор­ных компаний путем установления дополнительного налогооб­ложения их деятельности;

- анализ структуры капитала компании на предмет ее отно­шения к резиденту государства, с которым имеется соответст­вующее международное соглашение;

- ограничение применения трансфертных цен международ­ными компаниями и корпорациями.

5 Порядок рассмотрения налоговых споров. Налоговое судопроизводство.

В мировой практике достаточно распространен правовой ме­ханизм внесудебного рассмотрения налоговых споров. Проце­дура урегулирования спорных вопросов в области налогообло­жения возложена непосредственно на органы налогового адми­нистрирования и осуществляется в административном поряд­ке. Такой порядок позволяет упростить процедуру решения спорных вопросов и сократить издержки на рассмотрение нало­говых споров. Порядок досудебного решения предусмотрен в налоговых законодательствах практически всех государств. Например, в Налоговом кодексе Республики Беларусь преду­смотрен следующий механизм решения налоговых проблем.

Каждый плательщик (иное обязанное лицо) имеет право обжаловать решения налоговых органов, в том числе требования об устранении нарушений, действия (бездействие) их должностных лиц, если он полагает, что такие решения или действия (бездействие) приняты или произведены с нарушением норм, установленных налоговым или иным законодательством, либо нарушают его права.

Решения налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица налоговых органов, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены, и (или) в общий либо хозяйственный суд.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на подачу жалобы в суд. Обжалование решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц в судебном порядке осуществляется в соответствии с гражданским процессуальным или хозяйственным процессуальным законодательством. При этом жалоба на решение налогового органа может быть подана в хозяйственный суд в течение года со дня его вынесения.

Жалоба на решение налогового органа адресуется в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу может быть подана в письменной форме в течение тридцати календарных дней со дня его вынесения (совершения). К жалобе должны быть приложены обосновывающие ее документы. Пропуск срока подачи такой жалобы является основанием для отказа в ее рассмотрении. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом налогового органа, которому должностные лица, решение или действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены. Лицо, подавшее жалобу до принятия решения по ней может ее отозвать на основании письменного заявления.

Жалоба плательщика (иного обязанного лица) рассматривается в месячный срок со дня ее получения. По итогам рассмотрения на решение налогового органа вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо (при отсутствии вышестоящего налогового органа), которому должностные лица, принявшие решение, непосредственно подчинены, вправе:

- оставить решение без изменения, а жалобу – без удовлетворения;

- отменить решение полностью или частично;

- отменить решение и назначить дополнительную проверку;

- внести изменения в решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия (бездействие) должностного лица налогового органа вышестоящее должностное лицо вправе: удовлетворить жалобу или оставить ее без удовлетворения.

Решение по жалобе в течение трех рабочих дней со дня его принятия направляется плательщику (иному обязанному лицу) заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему или его представителю под роспись. Копия решения в такой же срок направляется в налоговый орган, решение или действия (бездействие) должностных лиц которого были обжалованы.

Отдельно необходимо рассмотреть судебный порядок реше­ния налоговых споров. Процессуальный порядок судебного рас­смотрения таких споров и составляет *налоговое судопроизвод­ство.* В отдельных государствах решение налоговых споров на­ходится в юрисдикции специализированных *налоговых судов.* В большинстве стран рас­смотрение споров в области налогообложения отнесено к компе­тенции экономических или хозяйственных судов.

6 Решения международных налоговых споров

Развитие интеграционных процессов приводит к созданию судебных инстанций, рассматривающих и регулирующих нало­говые отношения между отдельными государствами или их субъектами хозяйствования и гражданами.

Активным участником процесса создания налогового права является *Европейский Суд.* Юрисдикция Европейского Суда, определяемая договором о ЕС, предполагает рассмотре­ние прямых исков, с которыми обращаются институты сооб­ществ, государства-члены, их физические и юридические лица, и исков, с которыми обращаются национальные судебные орга­ны. Национальные суды могут обращаться в ЕС с просьбой о разъяснении норм европейского права: статей договора, регла­мента, постановлений и директив. В суде могут рассматривать­ся следующие иски:

- заявления институтов ЕС, государств-членов и в отдель­ных случаях граждан об аннулировании обязательных к испол­нению актов, принятых институтами сообщества;

- иски, подаваемые Комиссией или государством-членом против другого государства-члена о невыполнении обяза­тельств, возникающих из национальных договоров и вторично­го законодательства, одобренного европейскими институтами или из заключаемых ЕС договоров;

- иски, подаваемые институтами ЕС или государствами-членами против Совета или Комиссии о несоответствии их дей­ствий законам сообщества;

- споры между ЕС и его структурами.

В практике Европейского Суда были сформулированы зап­реты в форме принципов для применения в области налогообло­жения на территории ЕС. Так были установлены запреты та­рифных и нетарифных барьеров на границах внутри ЕС, а так­же запрет дискриминации по признаку национальности или происхождения. Влияние Европейского Суда на развитие нало­гового права ЕС более значительно, чем воздействие националь­ных судов на развитие налогового законодательства государств-членов. Европейский Суд не только устанавливает запреты, удерживающие развитие национального налогового законода­тельства в рамках принципов права ЕС, но и активно влияет на судебную практику, усиливая ее роль в развитии национально­го налогового права.

Таким образом, единство способов правового регулирования налоговых отношений в сочетании с особенностями выбора форм национального и интеграционного права создает необхо­димый правовой механизм сближения налоговых систем госу­дарств - членов ЕС.

*Экономический Суд СНГ* -один из основных органов Сод­ружества Независимых Государств. Статус Экономического Су­да СНГ определен Соглашением о статусе Экономического Суда Содружества Независимых Государств от 6 июля 1992 г., под­писанном Российской Федерацией, Арменией, Беларусью, Ка­захстаном, Киргизией, Молдовой, Таджикистаном, Узбекистаном. Каждое из указанных государств избирает в Экономический Суд по одному судье. Его местонахождением оп­ределен г. Минск.

Основной целью Экономического Суда СНГ является обеспечение единообразного применения соглашений государств-участников СНГ и основанных на них экономичес­ких обязательств и договоров путем разрешения споров, вытекающих из экономических отношений. Процедура разрешения споров устанавливается регламентом, утверждаемым Плену­мом Экономического Суда СНГ. К его ведению относится разре­шение межгосударственных экономических споров.

Споры рассматриваются по заявлению заинтересованных государств в лице их полномочных органов, институтов СНГ. Экономический Суд не может отказаться от разрешения спора за отсутствием или неясностью подлежащей применению нор­мы права. По результатам рассмотрения спора Экономический Суд принимает решение, в котором устанавливается факт нару­шения государством-участником соглашений, других актов СНГ и его институтов (либо отсутствие нарушения) и определя­ются меры, которые рекомендуется принять соответствующему государству с целью устранения нарушения и его последствий. Государство, в отношении которого принято решение Экономи­ческого Суда, обеспечивает его исполнение. Решение Экономи­ческого Суда должно соответствовать положениям соглашений и иным актам СНГ, а также применимым нормативным актам. Экономический Суд дает также толкования применения поло­жений соглашений, других актов Содружества и его институ­тов.

**ТЕМА8 Налогообложение в условиях региональной экономической интеграции**

1 Налоговая гармонизация и унификация.

2 Согласованная налоговая политика и механизм ее реализации в различных интеграционных объединениях

3 Проблемы гармонизации налогообложения на территории СНГ.

4 Правовые основы организации налогообложения в региональных экономических союзах. Модельный налоговый кодекс.

5 Формирование единых налоговых пространств в условиях региональной экономической интеграции

1 Налоговая гармонизация и унификация

Процессу взаимопроникновения национальных экономик и созданию общего экономического базиса - единого экономиче­ского пространства - соответствует и процесс формирования единого налогового пространства, который проходит те же эта­пы становления и развития. Основным условием достижения этой цели является гармо­низация национальных налоговых систем.

*Налоговую гармонизацию* можно определить как стратегию согласованной налоговой политики интегрирующих­ся государств по координации и сближению уровней налогооб­ложения.

Гармонизация представляет собой разработку общего курса государств в данной сфере правоотношений на определенном этапе интеграционного взаимодействия. Она предполагает сбли­жение позиций, согласование общих подходов и концепций, со­вместную разработку правовых принципов и отдельных реше­ний, обеспечение их взаимного соответствия, а также унификацию - введение общеобязательных единообразных юридичес­ких норм и правил.

*Налоговая унификация* представляет собой метод реализации согласованной налоговой политики в сфере гармонизации налоговых отношений путем установления оди­наковых условий и форм налогообложения для всех субъектов хозяйствования и граждан на территории единого экономичес­кого пространства с целью создания равной налоговой нагрузки в пределах экономического сообщества. Гармонизация налоговых систем государств, объединяю­щихся в различного рода экономические союзы, проходит ряд этапов в зависимости от степени интеграционных процессов, задач, поставленных перед таким объединением, уровня разви­тия национальных экономик. *Начальный этап* характеризует­ся заключением налоговых соглашений на двусторонней основе и унификацией национальной налоговой системы в соответст­вии с международными нормами и стандартами. *Последующий этап,* кроме односторонних мер по совершенствованию внут­реннего налогового законодательства, включает проведение со­гласованной налоговой политики, а также разработку основ на­логового законодательства, действующего в рамках объединен­ных экономик.

2 Согласованная налоговая политика и механизм ее реализации в различных интеграционных объединениях

Обеспечить в полной мере функционирование общего рын­ка, а затем и организацию единого экономического пространст­ва невозможно без проведения согласованной налоговой поли­тики, направленной на создание единого налогового простран­ства.

*Согласованная налоговая политика* формируется на базе имеющегося экономического пространства государств, наделенного различными видами ресурсов. К ним относятся не только природные ресурсы, но и другие виды рыночных ресурсов: квалифицированный труд, капиталы, свободно обращающиеся на единой территории, передовые технологии и предпринимательская способность.

Выработка специального международного механизма нало­гообложения интеграционного объединения, создание равного для всех участников налогового пространства является перво­степенной задачей, определяемой согласованной налоговой по­литикой. Комплексный подход в реализации согласованной на­логовой политики осуществляется через все инструменты нало­гового механизма. Основными целями согласованной налоговой политики в рамках экономических союзов являются:

- создание гармонизированного налогового пространства;

- согласованное реформирование налоговых систем; создание равных условий для хозяйствующих субъектов при налогообложении их деятельности;

- устранение налоговых барьеров, влияющих на развитие экономических связей между странами-партнерами;

- эффективное раскрытие и предотвращение экономических правонарушений;

- решение проблемы межгосударственных неплатежей.

В этой связи оказывается необходимым решение целого комплекса задач:

1) создание координирующего органа;

2) гармонизация принципов налогового законодательства;

3) гармонизация методов налогового администрирования;

4) согласованное реформирование налоговых органов и оп­тимизация их структуры;

5) формирование интегрированной базы данных о налого­плательщиках;

6) согласование методов и форм налогового учета и отчетнос­ти и переход на их международные принципы и др.

Наиболее полное и поэтапное согласование внутренних на­логовых законодательств и выработки основ общей налоговой политики можно рассмотреть на примере Европейского сообще­ства, которое прошло все стадии экономической интеграции и представляет собой практически единственный образец последовательной интеграционной политики.

3 Проблемы гармонизации налогообложения на территории СНГ

Экономическая интеграция на территории новых независи­мых государств в настоящее время проходит этапы становле­ния и развития. Поэтому реальная оценка происходящих эко­номических процессов, выбор форм и методов межгосударственного регулирования общего рынка объединяющихся государств, последовательность осуществления гармонизации на­циональных законодательств имеют большое значение для соз­дания единого экономического пространства.

Состояние хозяйственных комплексов и уровень экономичес­ких реформ в странах бывшего Советского Союза побуждают к решению внутригосударственных проблем во внешнеэкономичес­ком сотрудничестве. Интеграционные процессы в этом регионе существенно определяются взаимодополняемостью экономик, ге­ографической близостью, ориентацией на совместный рынок, что вполне объективно формирует экономическую базу для создания различного рода региональных экономических образований.

В рамках наиболее жизнеспособных объединений (Таможенный союз, Евразийское экономическое сообщество) проводится сов­местная экономическая политика, предусматривающая ряд мер по гармонизации национальных законодательств.

В перечень основных мероприятий по гармонизации нацио­нальных законодательств попали налоговые законодательства стран-участниц. Такая первоочередность в разработке мер по гармонизации и проведению согласованной налоговой полити­ки вызвана, прежде всего, тем, что при отсутствии таможенных барьеров и таможенных процедур национальные налоговые сис­темы становятся основным существенным препятствием свобод­ному движению товаров, трудовых ресурсов и капиталов.

Несмотря на различия в национальных нало­говых системах, на межгосударственном уровне был предпринят ряд шагов, предусматривающих определенные мероприятия по гармонизации налогового законодательства. Однако при этом возник ряд проблем, к которым можно отнести объективные и субъектив­ные факторы, прямо и косвенно усложняющие процессы сбли­жения экономик стран-участниц и их национальных законода­тельств:

- разный уровень развития экономического пространства;

- неразвитость рыночных преобразований и кризис общест­венного производства;

- нерыночное ценообразование (цены определяются не спро­сом и предложением, а регулируются в административном по­рядке; в отдельных случаях экспорт дотируется из бюджета в виде прямых субсидий, налоговых льгот, нереального валютно­го курса);

- широкий спектр ограничений неналогового и нетарифно­го характера: квотирование, лицензирование, прочие админист­ративные ограничения;

- неконвертируемость национальных валют;

- фискализация налоговой системы, вызванная в первую очередь бюджетным дефицитом и ростом общегосударственных расходов.

Возникающие на практике сложности реализации планов налоговой гармонизации в рамках интеграционных образований заключаются в недостаточности научных разработок в об­ласти оценки сопоставимости национальных экономических пространств и на ее основе разработки согласованной налоговой политики.

Формы и методы налогового воздейст­вия и уровни развития национальных экономик различаются в странах СНГ, в связи, с чем унификация по принципу единых видов налогов и ставок, не учитывающая национального уров­ня развития и отраслевой структуры экономики, может усугу­бить неравенство в налогообложении товаров, труда и капита­лов, обращающихся в пределах регионального образования.

4 Правовые основы организации налогообложения  
в региональных экономических союзах. Модельный налоговый кодекс

Правовой основой организации налогообложения в региональных экономических союзах являются межгосударствен­ные договоры и соглашения, решения глав правительств и ин­теграционных органов, модельные законодательные акты и конвенции, прочие документы, разрабатываемые межгосудар­ственными и наднациональными органами, а также националь­ное законодательство стран-участниц.

Одним из первых договоров, призванных определить основ­ные подходы к проведению политики налоговой гармонизации, стало Соглашение между правительствами государств - участ­ников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики, в котором были определены основные подходы к проведению согласованной налоговой по­литики, перечень налогов, подлежащих согласованию и основ­ные мероприятия в этой области.

Правовой основой взаимодействия государств - членов ЕврАзЭС в области прямых налогов являются двусторонние сог­лашения и конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество. Указанные соглашения основаны на Модельной конвенции ОЭСР «Об избежании двойного налогообложения по налогам на доход и капитал» и модели Конвенции ООН о двойном налогооб­ложении в отношениях между странами. Правовую основу взаимодействия государств - чле­нов ЕврАзЭС в области косвенных налогов образуют межправи­тельственное соглашение в рамках СНГ, двусторонние межпра­вительственные соглашения государств - членов ЕврАзЭС, а также отдельные законы и специ­альные нормы в налоговых кодексах стран сообщества.

С целью согласованного применения действующих двусто­ронних соглашений, используемых в них понятий, терминов и положений сторонами согласованы и утверждены Общие прин­ципы применения соглашений об избежании двойного налого­обложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество).

Создание на территории интегрирующихся государств реги­ональных экономических образований вызывает необходимость введения в Налоговый кодекс положений по регулированию на­логовых отношений участников экономического союза и созда­ние для этих целей модельных актов.

Модельный налоговый кодекс (либо Конвенция), регулиру­ющий правовые налоговые отношения, складывающиеся в рам­ках экономического союза, должен охватывать в обязательном порядке следующие правовые разделы:

1) *основные принципы организации единого налогового про­странства.* Основным принципом формирования единого налогового пространства экономического союза остается принцип всеобщ­ности (единства) и равенства налогообложения;

2) *виды налогов и сборов, регулируемых в пределах единого* *налогового пространства.* Государства, вступающие в экономический союз, могут, осо­бенно на первых порах, сохранять собственные формы налого­обложения и специфику национальных налоговых систем. Кодекс должен предусмотреть первоочередность унификационных мер в области налогов, влияющих на свободное движение товаров, труда и капиталов и свободу развития предпринимательской деятельности;

3) *субъекты налоговых отношений, их права и обязанности по исполнению положений принятого законодательства.* К особенностям определения этих правовых аспектов является включение в сферу правовых отношений государств - участников экономического союза, определение ста­туса и понятия налогоплательщика экономического союза, кор­поративного налогоплательщика, а также правил функциониро­вания и налогообложения транснациональных компаний на тер­ритории союза, дочерних структур и представительств;

4) *объекты обложения.* В этом разделе должны найти отражение общие положения, закрепляющие единые подходы в определении как налогооблагаемой базы (понятий: доход, выручка, прибыль, дивиденды, доходы от трудового участия и др.), так и в правилах места реа­лизации товаров (работ, услуг);

5) *исполнение налоговых обязательств и мер по обеспечению налоговых обязательств.* К специфике определения этого раздела в рамках Модельно­го кодекса, действующего в едином экономическом пространст­ве, можно отнести разработку общих положений и единых под­ходов к налоговым льготам. Неоднородность экономического пространства и возможность активного воздействия через налоговые регуляторы на экономические процессы сохраняет значимость налоговых льгот как основного инструмента государст­венного и межгосударственного регулирования;

6) *налоговый учет и контроль.* Формирование единого налогового пространства определяет необходимость совершенствования форм налогового контроля. Возможность оперативного обмена информацией и создание единого информационного банка данных о налогоплательщи­ках позволит более эффективно предотвращать налоговые правонарушения и налоговые уклонения на всей территории сою­за, независимо от нахождения субъекта, допустившего право­нарушения, и его резидентства;

7) *органы налоговой администрации.* Этот раздел Модельного налогового кодекса необходим для закрепления правовых полномочий и обязанностей органов на­логовой администрации в пределах экономического союза, определения их структуры, иерархии взаимоотношений друг с другом и прочими субъектами налоговых отношений. В данном разделе достаточно актуальным является правовое обоснование консультативных групп и прочих органов, участвующих в на­логовом регулировании объединенной экономики.

В настоящее время в рамках МПА СНГ разработан Модельный налоговый кодекс для государств - участни­ков СНГ, принята Общая и Специальная части, которые используются для развития национальных зако­нодательств государств - участников СНГ в налоговой сфере и имеют рекомендательный характер.

5 Формирование единых налоговых пространств в условиях региональной экономической интеграции

В современной мировой экономике действует множество разнообразнейших форм организации экономических отноше­ний как в пределах отдельного государства, так и на территориях интегрирующих стран. Процессы интеграции и гло­бализации привели к новым формам экономических образова­ний, в результате чего экономика интегрирующих государств рассматривается как объединенный рынок, перерастающий по мере усиления процессов интеграции и интернационализации денежных потоков в *единое экономическое пространство.* Возникновение новых форм организации экономических отно­шений находит свое отражение и в нормативных законодатель­ных актах государств, двусторонних и многосторонних межго­сударственных договорах и соглашениях.

Одним из наиболее действенных методов регулирования в условиях региональной экономической интеграции, обуслов­ленных интернационализацией финансовых потоков, является регулирование налоговых отношений, действующих на терри­тории единого экономического пространства. Применяемые на таких территориях методы налогового ре­гулирования отличаются друг от друга в зависимости от целей и задач экономического развития, уровня экономического по­тенциала региона, а также взаимоотношений субъектов налого­вых отношений, находящихся на территории экономического пространства. Налогообложение перерастает национальные границы, изме­няется и совершенствуется налоговый механизм в пределах объе­диненных экономик, возникает необходимость гармонизации на­циональных налоговых систем, выравнивается экономическое пространство. И как следствие этих процессов возникает новая форма организации налоговых отношений - *единое налоговое пространство интегрирующих государств,* которое можно определить как организационно-правовую форму управления на­логами на территории интегрирующих государств, закрепляю­щую применение однотипных правил и норм налогообложения с целью создания единого экономического пространства.