

ГОСУДАРСТВЕННОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКО-РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Кафедра «Финансы и бухгалтерский учет»

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Методические рекомендации к самостоятельной работе
для студентов специальности
1 - 25 01 04 «Финансы и кредит»
специализации 1-25 01 04 03 «Налоги и налогообложение»
заочной формы обучения*

Могилев 2017

УДК 336.221 : 339.5
ББК 65.261.4 : 65.428
Н 23

Рекомендовано к изданию
учебно-методическим отделом
Белорусско-Российского университета

Одобрено кафедрой «Финансы и бухгалтерский учет»
«21» марта 2017 г., протокол № 12

Составитель: ст. преподаватель Т. В. Сидорова

Рецензент канд. экон. наук, доц.

В методических рекомендациях изложены теоретические и практические аспекты налогообложения участников внешнеэкономической деятельности.

Учебно-методическое издание

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ответственный за выпуск	М. С. Александрёнок
Технический редактор	Т. В. Сидорова
Компьютерная верстка	Т. В. Сидорова

Подписано в печать . Формат 60х84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Таймс.
Печать трафаретная. Усл.печ. л. . Уч.-изд. л. . Тираж 30 экз. Заказ №

Издатель и полиграфическое исполнение:
Государственное учреждение высшего профессионального образования
«Белорусско-Российский университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя,
изготовителя, распространителя печатных изданий
№ 1/156 от 24.01.2014 г.
Пр. Мира, 43, 212000, Могилев.

© ГУ ВПО «Белорусско-Российский
университет», 2017

Содержание

Введение.....	4
1 Основы налогообложения внешнеэкономической деятельности.....	5
2 Правовое регулирование налогообложения внешнеэкономической деятельности.....	7
3 Таможенные платежи при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь.....	11
4 Налогообложение при экспорте товаров, работ, услуг.....	16
5 Налогообложение доходов, полученных резидентами-организациями и резидентами-физическими лицами за рубежом.....	19
6 Налогообложение прибыли постоянного представительства иностранной организации.....	22
7 Налогообложение доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство...	24
8 Международное двойное налогообложение и способы его устранения.....	29
9 Международное налоговое администрирование.....	32
10 Международное налоговое планирование и оптимизация налогообложения.....	41
Список литературы.....	45

Введение

Цель данных методических рекомендаций – профессиональная подготовка специалистов высшей квалификации, направленная на формирование системы специальных умений и навыков, которые они могли бы самостоятельно применять в практической деятельности.

В процессе самостоятельного изучения представленного в методических рекомендациях материала студенты смогут приобрести необходимые научные знания и подготовиться к аудиторной контрольной работе и зачету по дисциплине «Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности».

Примерное содержание аудиторной контрольной работы: тестовые задания и задачи по темам учебной дисциплины.

Методические рекомендации составлены в соответствии с учебной программой дисциплины и включают теоретический материал по темам лекционных занятий, примерные тестовые задания и задачи с методическими пояснениями для их решения.

1 Основы налогообложения внешнеэкономической деятельности

Понятие внешнеэкономической деятельности, основные формы ее осуществления

Внешеэкономическая деятельность – внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность в области международного обмена товарами, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности.

Внешеэкономическая деятельность представляет экономические отношения между предприятиями различных стран, созданные на обоюдных условиях, предусмотренных контрактами, по осуществлению товарных, финансовых, инвестиционных, информационных и других транзакций через границу с использованием в расчётах иностранной валюты в соответствии с международными правилами.

Внешеэкономическая деятельность организации может осуществляться в различных видах и формах:

а) внешняя торговля, реализуемая в следующих формах:

- экспорт;
- импорт;
- бартерные сделки;
- компенсационные сделки;

б) международное инвестиционное сотрудничество, реализуемое в следующих формах:

- прямые зарубежные (иностраные) инвестиции;
- портфельные инвестиции;
- кредитные соглашения;
- международный финансовый лизинг;
- совместное производство в рамках совместного предприятия;

в) международное производственно-техническое сотрудничество, которое проявляется в следующих формах:

- международная производственная кооперация;
- совместное сооружение промышленных объектов;
- совместные производственные программы;
- подрядное сотрудничество;

г) международное научно-техническое сотрудничество, проявляемое в формах:

- купля-продажа патентов и лицензий;
- совместные научные исследования;
- оказание технической помощи;
- обучение персонала;
- франчайзинг;
- оказание консультационных инжиниринговых услуг;

д) международные валютно-финансовые и кредитные отношения, осуществляемые в форме:

- предоставление кредитов и займов;
- проведение международных расчетов;
- купля-продажа валюты;
- купля-продажа ценных бумаг.

На практике сложно провести чёткую границу между видами и формами внешнеэкономической деятельности. Формы внешнеэкономической деятельности характеризуются большим разнообразием и подвижностью.

Принципы, участники и объекты налогообложения внешнеэкономической деятельности

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.

Участниками 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:

- а) обязательность и однократность изъятия налогов;
- б) обеспечение равных условий для всех субъектов международного налогообложения;
- в) устранение двойного налогообложения;
- г) приоритет международного налогового права над национальным законодательством;
- д) согласование (гармонизацию) методов и элементов налогообложения.

Пример тестового задания:

1 Органичная составная часть внутренней и внешней политики РБ – это:

- а) таможенная тактика;
- б) таможенная политика;

в) таможенная стратегия.

Литература: [1, 2, 3, 12, 13, 15].

Нормативные правовые акты: [5, 8].

2 Правовое регулирование налогообложения внешнеэкономической деятельности

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности в Республике Беларусь осуществляется с учетом следующих основных принципов:

- реализации внешнеторговой политики как составной части единой внешней политики Республики Беларусь;
 - обеспечения национальной безопасности Республики Беларусь, в том числе в экономической сфере;
 - единства таможенной территории Республики Беларусь;
 - приоритета экономических мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности;
 - невмешательства в частные дела при осуществлении внешнеторговой деятельности, за исключением случаев, когда такое вмешательство осуществляется на основании правовых норм в интересах национальной безопасности, общественного порядка, охраны здоровья населения, защиты нравственности, прав и свобод других лиц;
 - обеспечения выполнения обязательств, принятых Республикой Беларусь по международным договорам, и реализации прав, возникающих из международных договоров Республики Беларусь;
 - применения в отношении другого государства (группы государств) мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности с учетом взаимности;
 - выбора мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности, являющихся не более обременительными для ее участников, чем это необходимо для обеспечения эффективного достижения целей, преследуемых данными мерами;
 - обоснованности и объективности применения мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности;
 - гарантирования права на судебную защиту прав, свобод и законных интересов участников внешнеторговой деятельности;
 - гласности в применении мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности.
- Государственное регулирование внешнеторговой деятельности осуществляется посредством:
- таможенно-тарифного регулирования;

- нетарифного регулирования;
- запретов и ограничений внешней торговли услугами и объектами интеллектуальной собственности;
- мер экономического и административного характера, содействующих развитию внешнеторговой деятельности.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Национальным собранием Республики Беларусь, Правительством Республики Беларусь и иными уполномоченными государственными органами Республики Беларусь в соответствии с Законом Республики Беларусь от 25 ноября 2004 года «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности», иными актами законодательства Республики Беларусь и нормами международного права, действующими для Республики Беларусь.

Международные договоры и соглашения по вопросам налогообложения

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:

а) 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;

б) международные соглашения и договора, включающие наряду с другими налоговыми вопросами – к ним относятся соглашения 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 межпра-

вительственные 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.

Республикой Беларусь заключены такие специальные соглашения как:

1) Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Армения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имуще-

ство от 19 июля 2000г.

2) 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.

Модельные конвенции об избежании двойного налогообложения

Основная цель договоров об избежании двойного налогообложения – способствовать международной торговле и инвестированию путем уменьшения налоговых барьеров, препятствующих свободному международному обмену товарами и услугами.

Облегчение налогового бремени стимулирует развитие торговли и инвестирования. При этом каждое государство, вовлеченное в международную торговлю, с точки зрения налогообложения выступает в двух качествах: в одних ситуациях государство осуществляет налогообложение доходов как страна местопребывания налогоплательщика, в других же ситуациях оно облагает налогом доходы как государство – источник дохода, получаемого нерезидентом.

Основой для заключения международных соглашений об избежании двойного налогообложения служит принятая в 1963 году типовая модель конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (далее – Конвенция ОЭСР), последние изменения в которую были внесены в конце 1997 года.

Конвенция ОЭСР не только сформулировала основные принципы устранения двойного налогообложения, но и стандартизировала понятия, термины, критерии, которыми пользуются специалисты во всем мире.

Конвенция ОЭСР представляет собой проект соглашения, состоящий из 30 статей, который чаще всего используется как базовый документ для заключения договоров европейских стран с их партнерами во всем мире и сопровождается постатейными комментариями, позволяющими договаривающимся сторонам однозначно трактовать понятия, используемые в соглашении об избежании двойного налогообложения.

Министерство финансов США опубликовало в 1976 году собственное модельное соглашение, которым правительство США пользуется как базой при заключении договоров с другими странами, налагая при этом более жесткие ограничения (по сравнению с моделью ОЭСР) на пользование предоставляемыми льготами с целью предотвращения «налогового мошенничества» и создания фиктивных фирм.

В тот же период времени по инициативе ООН были подготовлены рекомендации для заключения договоров об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами, которые в большей степени защищают интересы развивающихся стран.

Принципиальное различие модели ОЭСР и модели ООН заключается в том, что Конвенция ОЭСР основана на резидентном принципе налогообложения, который может быть реализован только в отношениях между государствами, равными как политически, так и экономически, в то время как модель ООН использует территориальный принцип налогообложения, поскольку развивающиеся страны, использующие эту модель, заинтересованы в максимальном расширении круга налогоплательщиков.

Модели ОЭСР и ООН являются в настоящее время основными типами двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Помимо двусторонних существуют также многосторонние соглашения по налогообложению доходов и капитала (между странами Северной Европы, между государствами Африки и т.д.).

Пример тестового задания:

1 В Республике Беларусь регулирование и государственный контроль в сфере внешнеэкономической деятельности осуществляет:

- а) Министерство по налогам и сборам РБ;
- б) Правительство РБ;
- в) Государственный таможенный комитет РБ.

Литература: [1-3, 12, 13, 15].

Нормативные правовые акты: [5, 8].

3 Таможенные платежи при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь

Уплата НДС и акцизов при перемещении товаров через таможенную границу Республики Беларусь

Правовое регулирование взимания налога на добавленную стоимость осуществляется на основании гл. 12 Налогового кодекса Республики Беларусь.

В частности, п. 1.2 ст. 93 Налогового кодекса устанавливает, что объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается ввоз товаров на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) иные обстоятельства, с наличием которых Налоговый кодекс, Таможенный кодекс Республики Беларусь и (или) акты Президента Республики Беларусь, а также международные договоры Республики Беларусь, формирующие договорно-правовую базу Таможенного союза, связывают возникно-

вление налогового обязательства по уплате налога на добавленную стоимость.

В соответствии со ст. 95 Налогового кодекса при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, за исключением ввоза с территории государств - членов Таможенного союза, взимание налога на добавленную стоимость осуществляют таможенные органы, а при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь с территории государств - членов Таможенного союза взимание налога на добавленную стоимость осуществляют налоговые органы.

Ст. 96 Налогового кодекса устанавливает, что при ввозе на территорию Республики Беларусь от уплаты налога на добавленную стоимость освобождаются определенные категории товаров, к числу которых относятся:

- товары, перемещаемые транзитом;
- товары, подлежащие обращению в собственность государства в соответствии с законодательством;
- белорусские рубли, иностранная валюта, в частности банкноты и монеты, являющиеся законным средством платежа, а также ценные бумаги, акцизные марки, марки таможенного контроля, марки пошлин и сборов, уплачиваемых в соответствии с законодательством;
- транспортные средства в порядке, определяемом Президентом Республики Беларусь;
- специально оборудованные транспортные средства для нужд скорой медицинской помощи, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям, аварийно-спасательных служб, органов внутренних дел;
- культурные ценности, безвозмездно передаваемые организациям культуры, и целый ряд иных товаров.

Налоговая база налога на добавленную стоимость, взимаемого таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, определяется как сумма их таможенной стоимости, подлежащих уплате сумм таможенных пошлин и подлежащих уплате сумм акцизов (по подакцизным товарам).

При ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь применяются следующие ставки налога на добавленную стоимость:

- 1) 0 % – для товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также вывезенных в государства - члены Таможенного союза, при условии документального подтверждения фактического вывоза товаров за пределы территории Республики Беларусь;
- 2) 10 % – при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь;
- 3) 20 % – для остальных категорий товаров.

Сумма налога на добавленную стоимость исчисляется плательщиком самостоятельно. Исчисление суммы подлежащего уплате налога на добавленную стоимость производится в белорусских рублях, за исключением случаев, когда суммы налога на добавленную стоимость уплачиваются исключительно в иностранной валюте.

Что касается уплаты акцизов при перемещении товаров через таможенную границу Республики Беларусь, то правовое регулирование данных вопросов осуществляется на основании гл. 13 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Ст. 110 Кодекса устанавливает категории плательщиков акцизов, к числу которых относят:

- при реализации ввезенных на таможенную территорию Республики Беларусь подакцизных товаров по гражданско-правовым договорам - организации и индивидуальные предприниматели, которым поручена реализация подакцизных товаров;

- при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь подакцизных товаров по гражданско-правовым договорам - организации и индивидуальные предприниматели, ввозящие подакцизные товары.

Объектами налогообложения акцизами при перемещении товаров через таможенную территорию Республики Беларусь признаются ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь подакцизные товары, а также подакцизные товары, ввезенные на таможенную территорию Республики Беларусь, при реализации.

К подакцизным товарам в соответствии со ст. 111 Налогового кодекса относят алкогольные и табачные изделия, определенные виды топлива.

Ставки акцизов устанавливаются либо в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров (твердые ставки), либо в процентах от стоимости подакцизных товаров, увеличенной на подлежащие уплате суммы таможенных пошлин (процентные ставки). Конкретные ставки акцизов по отдельным категориям товаров закреплены в приложении 1 к Налоговому кодексу.

При перемещении товаров через таможенную границу Республики Беларусь налоговая база определяется как:

- объем подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые ставки акцизов;

- таможенная стоимость подакцизных товаров, увеличенная на подлежащие уплате суммы таможенных пошлин, – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены процентные ставки акцизов.

В ст. 115 Налогового кодекса установлено, что при ввозе подакцизных товаров на территорию Республики Беларусь, за исключением ввоза с территории государств - членов Таможенного союза, взимание акцизов осуществляют таможенные органы. В то же время при ввозе подакцизных

товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств - членов Таможенного союза, взимание акцизов осуществляют налоговые органы.

Налоговые обязательства при уплате таможенных пошлин

Под таможенной пошлиной понимают обязательный платеж в республиканский бюджет, взимаемый таможенными органами Республики Беларусь в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

Объектом обложения таможенными пошлинами признаются товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь.

При прибытии товаров на таможенную территорию налоговое обязательство по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов возникает с момента пересечения товарами таможенной границы у лица, в фактическом владении которого товары находились на момент пересечения таможенной границы.

Необходимо отметить, что условия, основания, порядок и размеры исполнения налоговых обязательств по уплате таможенных пошлин устанавливается законодательством применительно к конкретному виду таможенного режима или таможенной процедуры.

Ставки таможенных пошлин устанавливаются либо в абсолютной сумме (в евро) на физическую единицу измерения ввозимых товаров (специфические ставки), либо в процентах от таможенной стоимости ввозимых товаров (адвалорные ставки).

Также Единый таможенный тариф содержит комбинированные ставки таможенных пошлин – ставки, сочетающие и адвалорные и специфические ставки.

Чтобы рассчитать таможенную пошлину по комбинированной ставке надо:

- 1) исчислить нужный процент от таможенной стоимости по адвалорной (процентной) составляющей;
- 2) исчислить таможенную пошлину от количества товара, его объема либо иной характеристики (по специфической составляющей);
- 3) сравнить результаты и выбрать из них большую сумму. Она и будет той суммой таможенной пошлины, которая подлежит уплате.

К комбинированной также относится ставка, предусматривающая суммирование, как адвалорной ее составляющей, так и специфической.

Таможенные сборы

Наряду с такими платежами, как таможенная пошлина, НДС и акцизы установлены еще и таможенные сборы. При этом, если таможенные пошлины и налоги взимаются в отношении товара, который ввозится в Республику Беларусь либо покидает ее территорию, т.е. их уплата связана

непосредственно с товаром, то таможенные сборы уплачиваются за значимые действия, которые совершают таможенные органы.

Таможенными сборами являются обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий.

Таможенными органами взимаются таможенные сборы за:

- совершение таможенных операций;
- таможенное сопровождение товаров, осуществляемое должностными лицами таможенных органов;
- выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному декларированию;
- принятие таможенными органами предварительного решения;
- включение в реестр банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, признанных таможенными органами гарантами уплаты таможенных платежей.

Пример тестового задания:

1 Таможенное законодательство предусматривает следующие виды ставок таможенных пошлин:

- а) специальные, антидемпинговые, компенсационные;
- б) адвалорные, специальные, комбинированные;
- в) адвалорные, специфические, комбинированные.

Задача 1. Имеются следующие сведения: количество единиц товара 30, контрактная цена единицы товара равна 15 долл. США, транспортные расходы до границы составили 200 долл., комиссионные и брокерские сборы – 250 долл., курс доллара США – 1,87 р., таможенная пошлина – 15 %, таможенные сборы – 0,15 %, НДС – 20 %.

Рассчитайте общую сумму таможенных платежей на ввозимые по импорту товары.

Решение.

Таможенная стоимость – $((15 \times 30) + 250 + 200) \times 1,87 = 1\,683$ р.

Таможенная пошлина – $1\,683 \times 15 : 100 = 252,45$ р.

НДС – $(1\,683 + 252,45) \times 20 : 100 = 387,09$ р.

Таможенный сбор – $1\,683 \times 0,15 : 100 = 2,52$ р.

Литература: [12, 13, 15].

Нормативные правовые акты: [6, 9, 10, 11, 14].

4 Налогообложение при экспорте товаров, работ, услуг

Нулевая ставка налога на добавленную стоимость, условия ее применения

На территории Республики Беларусь взимание косвенных налогов осуществляется по принципу страны назначения. Принцип страны назначения означает применение экспортером ставки НДС в размере ноль процентов и освобождение от акцизов. При предоставлении в налоговые органы соответствующих документов, экспортируемые товары облагаются по ставке НДС 0% и освобождаются от акцизов. Таким образом, экспортируемый товар «очищается» от внутренних налогов. Импортер при ввозе товара исчисляет НДС и акцизы по ставкам, действующим на территории импортера.

Ставка налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов применяется при реализации:

- товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства - члены Евразийского экономического союза (в том числе товаров, вывезенных по договорам (контрактам) лизинга, договорам займа, договорам (контрактам) на изготовление товаров), при условии документального подтверждения фактического вывоза товаров за пределы территории Республики Беларусь;

- работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией товаров, указанных выше;

- экспортируемых транспортных услуг, включая транзитные перевозки, а также экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов);

- других товаров, работ, услуг согласно законодательства.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС налогоплательщиком государства, с территории которого вывезены товары, в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией представляются следующие документы (их копии):

- а) договоры (контракты), заключенные с налогоплательщиком другого государства, на основании которых осуществляется экспорт товаров; в случае лизинга товаров или товарного кредита (товарного займа, займа в виде вещей) – договоры (контракты) лизинга, договоры (контракты) товарного кредита (товарного займа, займа в виде вещей); договоры (контракты) на изготовление товаров; договоры (контракты) на переработку давальческого сырья;

- б) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации экспортированных товаров на счет налогоплательщика-экспортера, если иное не предусмотрено законодательством;

в) заявление о ввозе товаров и уплате НДС, составленное по форме, предусмотренной отдельным международным межведомственным договором, с отметкой налогового органа государства, на территорию которого импортированы товары, об уплате НДС (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств) либо перечень заявлений (на бумажном носителе или в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика);

г) транспортные (товаросопроводительные) и (или) иные документы, предусмотренные законодательством, подтверждающие перемещение товаров с территории одного государства на территорию другого государства;

д) иные документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС, предусмотренные законодательством государства, с территории которого экспортированы товары.

Данные документы представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров.

При непредставлении этих документов в установленный срок суммы НДС подлежат уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период, на который приходится дата отгрузки товаров, либо иной налоговый (отчетный) период, установленный законодательством, с правом на вычет (зачет) соответствующих сумм НДС согласно законодательству государства, с территории которого экспортированы товары.

Порядок исчисления налога на добавленную стоимость при экспорте товаров, работ, услуг

В целях исчисления НДС при реализации товаров датой отгрузки признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя товаров (первого перевозчика), либо дата выписки иного обязательного документа, предусмотренного законодательством для налогоплательщика НДС.

В случае неуплаты, неполной уплаты НДС, уплаты налога с нарушением срока, установленного законодательством, налоговый орган взыскивает НДС и пени в порядке и размере, установленных законодательством государства, с территории которого экспортированы товары, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов, пеней и меры ответственности, установленные законодательством этого государства.

В случае представления налогоплательщиком документов, предусмотренных выше, по истечении срока, установленного законодательством, уплаченные суммы НДС подлежат вычету (зачету), возврату в соответствии с законодательством государства, с территории которого экспортированы товары. Суммы пеней, штрафов, уплаченные за нарушение сроков уплаты косвенных налогов, возврату не подлежат.

Налоговый орган проверяет обоснованность применения нулевой ставки НДС, налоговых вычетов (зачетов) по налогу, а также принимает (выносит) соответствующее решение согласно законодательству государства, с территории которого экспортированы товары.

В случае непредставления в налоговый орган заявления налоговый орган вправе принять (вынести) решение о подтверждении обоснованности применения нулевой ставки НДС, налоговых вычетов (зачетов) по налогу в отношении операций по реализации товаров, экспортированных с территории одного государства на территорию другого государства, при наличии в налоговом органе одного государства подтверждения в электронном виде от налогового органа другого государства факта уплаты косвенных налогов в полном объеме (освобождения от уплаты косвенных налогов).

Если представленные налогоплательщиком сведения о перемещении товаров и уплате НДС не соответствуют данным, полученным в рамках установленного между налоговыми органами государств обмена информацией, налоговый орган взыскивает налог и пени в порядке и размере, предусмотренных законодательством государства, с территории которого экспортированы товары, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов, пеней и меры ответственности, установленные законодательством этого государства.

Налоговая база по НДС при экспорте товаров при изменении ее в сторону увеличения (уменьшения) из-за увеличения (уменьшения) цены реализованных товаров либо уменьшения количества (объема) реализованных товаров в связи с их возвратом по причине ненадлежащего качества и (или) комплектации корректируется в том налоговом (отчетном) периоде, в котором участники договора (контракта) изменили цену (согласовали возврат) экспортированных товаров, если иное не предусмотрено законодательством.

Пример тестового задания:

1 Товары, вывезенные из РБ в государства за пределами Таможенного союза, без применения к товарам ввозных пошлин и НДС, но с возмещением налогов, от которых товары освобождались в связи с вывозом из РБ, помещаются под процедуру:

- а) реэкспорт;
- б) таможенный транзит;
- в) реимпорт.

Литература: [12, 13, 15].

Нормативные правовые акты: [6].

5 Налогообложение доходов, полученных резидентами-организациями и резидентами-физическими лицами за рубежом

Налогообложение доходов, полученных резидентами-физическими лицами от источников за пределами Республики Беларусь

Плательщиками подоходного налога в Республике Беларусь признаются физические лица, к которым относятся граждане Республики Беларусь, граждане либо подданные иностранного государства и лица без гражданства (подданства).

Для физических лиц, признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь, объектом налогообложения подоходным налогом признаются доходы, полученные ими от источников в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь. При этом налоговыми резидентами Республики Беларусь признаются физические лица, которые фактически находились на территории Республики Беларусь в календарном году более 183 дней.

Соответственно, доход граждан, признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь, полученный ими при осуществлении трудовой деятельности за пределами Республики Беларусь, подлежит налогообложению в Республике Беларусь.

Такие физические лица, получившие доходы при осуществлении трудовой деятельности за пределами Республики Беларусь, в соответствии со статьей 180 Налогового кодекса Республики Беларусь обязаны не позднее 1 марта года, следующего за календарным годом, в котором получен доход, представить в налоговый орган по месту жительства налоговую декларацию (расчет) о полученных доходах.

Законодательством большинства иностранных государств также предусмотрено, что доходы от осуществления трудовой деятельности, могут облагаться налогом в том иностранном государстве, в котором такая работа непосредственно осуществляется. В частности, такой порядок налогообложения предусмотрен в Российской Федерации, Германии, Великобритании, Франции, США и ряде иных государств.

В целях избежания двойного налогообложения международные соглашения и Налоговый кодекс Республики Беларусь предусматривают, что сумма налога, удержанного в иностранном государстве с вознаграждения от работы по найму, может быть вычтена из суммы налога, исчисленного с такого дохода в Республике Беларусь, то есть, предусмотрено уменьшение подлежащего уплате в Республике Беларусь подоходного налога на сумму налога, уплаченного в иностранном государстве (зачет налога).

Зачитываемые суммы налога, уплаченные в соответствии с законодательством иностранного государства с доходов, полученных в этом ино-

странном государстве, не могут превышать сумму подоходного налога, исчисленную с таких доходов в Республике Беларусь. Возврат излишне удержанных сумм подоходного налога в бюджет иностранного государства налоговыми органами Республики Беларусь не производится.

Для проведения такого зачета плательщик обязан представить в налоговый орган Республики Беларусь по месту своей постановки на учет (по месту жительства) документы о полученном доходе и об уплате им налога в иностранном государстве, подтвержденные налоговым или иным компетентным органом этого иностранного государства.

По письменному заявлению плательщика зачет может быть произведен налоговым органом на основании документов о полученном плательщиком доходе и об уплате им налога в иностранном государстве, подтвержденных источником выплаты дохода. Проведение зачета на основании таких документов не освобождает плательщика от обязанности представить в налоговый орган документы о полученном доходе и об уплате им налога в иностранном государстве, подтвержденных налоговым или иным компетентным органом этого иностранного государства.

Иной порядок избежания двойного налогообложения установлен Соглашением между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения, которое предусматривает не проведение такого зачета, а полное освобождение в Республике Беларусь от налогообложения дохода, полученного физическим лицом – налоговым резидентом дохода, полученного физическим лицом – налоговым резидентом Республики Беларусь от работы по найму в Республике Польша, но при условии удержания налога с такого дохода в Республике Польша.

В соответствии с подпунктом 1.50 пункта 1 статьи 163 Налогового кодекса от подоходного налога освобождаются доходы физических лиц в виде заработной платы и другого подобного вознаграждения за работу по найму, полученные от источников за пределами Республики Беларусь в денежной форме и перечисленных на счета, открытые в банках, находящихся на территории Республики Беларусь, при представлении следующих документов:

- договора, заключенного с иностранной (международной) организацией, о работе по найму и (или) на оказание услуг (выполнение работ);
- документа о доходах от источников за рубежом, подтвержденного налоговым органом этого иностранного государства;
- документа из банка Республики Беларусь, удостоверяющего зачисление доходов от источников за рубежом на счет физического лица.

При этом, такие доходы подлежат декларированию физическими лицами.

Налогообложение доходов, полученных резидентами-организациями 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 расходам от внереализационных операций относятся суммы налогов, удержанные и уплаченные за рубежом.

Пример тестового задания:

- 1 Плательщиками подоходного налога с физических лиц являются:
 - а) физические лица, которые являются резидентами РБ;
 - б) физические лица, которые не являются резидентами РБ, но получают доходы от источников в РБ;
 - в) все вышеперечисленные.

Литература: [1-3, 12, 13, 15].

Нормативные правовые акты: [5, 6, 8].

6 Налогообложение прибыли постоянного представительства иностранной организации

Определение понятия постоянного представительства иностранной организации на территории Республики Беларусь

Постоянным представительством иностранной организации, расположенным на территории Республики Беларусь, признается:

а) постоянное место деятельности, через которое иностранная организация полностью или частично осуществляет предпринимательскую и иную деятельность на территории Республики Беларусь, в том числе связанную:

- с выполнением предусмотренных договором (договорами) работ и (или) оказанием услуг по строительству, а также по установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования (иного имущества), компьютерных программ;

- с продажей товаров с расположенных на территории Республики Беларусь складов;

- с выполнением работ и (или) оказанием услуг на территории Республики Беларусь, осуществлением иной не запрещенной законодательством деятельности, за некоторым исключением;

б) организация или физическое лицо, осуществляющие деятельность от имени иностранной организации и (или) в ее интересах и (или) имеющие и использующие полномочия иностранной организации на заключение контрактов или согласование их существенных условий.

Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если при организации и осуществлении деятельности от имени иностранной организации и (или) в ее интересах организация или физическое лицо действуют в рамках своей обычной деятельности.

Под обычной деятельностью понимается деятельность, которая осуществляется самостоятельно и не подвергается указаниям или контролю со стороны иностранной организации и при осуществлении которой предпринимательский риск за ее результаты лежит на организации или физическом лице, а не на иностранной организации, которую они представляют.

Не признается постоянным представительством иностранной организации в Республике Беларусь место, используемое ею исключительно для одной или нескольких следующих целей:

- хранение, демонстрация или поставка товаров собственного производства. Поставкой считаются доставка и отгрузка товаров без их реализации на территории Республики Беларусь через постоянное представительство;

- закупка товаров для иностранной организации;

- сбор или распространение информации для иностранной организации;

— осуществление иных видов деятельности, если при этом деятельность в целом носит подготовительный или вспомогательный характер.

Порядок исчисления налога на прибыль постоянного представительства иностранной организации

В случае, если иностранная организация осуществляет деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, то порядок взимания налога на прибыль такой организации устанавливается гл. 14 Налогового кодекса. В соответствии со ст. 126 Налогового кодекса валовой прибылью иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, признается 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.

При этом ст. 139 кодекса устанавливает, что если прибыль такой организации не может быть определена исходя из документально подтвержденной выручки за вычетом документально подтвержденных затрат, валовая прибыль, подлежащая налогообложению на территории Республики Беларусь, рассчитывается как произведение валовой прибыли иностранной организации и коэффициента, позволяющего определить удельный вес прибыли, подлежащей налогообложению в Республике Беларусь. Коэффициент определяется как удельный вес одного из показателей финансово-хозяйственной деятельности постоянного представительства иностранной организации на территории Республики Беларусь, согласованного иностранной организацией с налоговым органом, в общем объеме аналогичного показателя иностранной организации.

В затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, внереализационные расходы иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, кроме затрат (внереализационных расходов), понесенных в Республике Беларусь, включаются также затраты (внереализационные расходы), понесенные за пределами Республики Беларусь, которые в соответствии с законодательством иностранного государства учитываются в нем для целей налогообложения прибыли и непосредственно связаны с осуществлением иностранной организацией деятельности на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, включая управленческие и общеадминистративные затраты, за исключением затрат (внереализационных расходов), не учитываемых при налогообложении прибыли в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Пример тестового задания:

1 Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РБ через постоянное представительство, по налогу на прибыль уплачивают:

- а) только квартальные авансовые платежи;
- б) авансовые платежи и налог;
- в) налог за налоговый период.

Литература: [1-3, 12, 13, 15].

Нормативные правовые акты: [5, 6, 8].

7 Налогообложение доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство

Плательщики налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, и налоговые агенты иностранных юридических лиц

Плательщиками налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, признаются иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, но извлекающие доходы из источников в Республике Беларусь.

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.

Порядок исчисления налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство

Объектом налогообложения налогом на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, признаются следующие доходы, полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь:

1) плата за перевозку, фрахт, демередж и прочие платежи, возникающие при перевозках, в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением перевозки пассажиров в международных перевозках, платы за перевозку, фрахта, диспача, демереджа, возникающих в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом), а также платежи за оказание транспортно-экспедиционных услуг (за исключением услуг в области транспортно-экспедиционной деятельности при организации международных перевозок грузов морским транспортом);

2) доходы от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе:

- доходы по кредитам, займам;
- доходы по ценным бумагам, условиями эмиссии которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (дисконта);
- доходы от пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь;

3) роялти. К доходам в виде роялти относятся вознаграждение за использование имущественных прав или предоставление права пользования имущественными правами на объекты авторского права, включая произведения литературы (к которым для целей налогообложения относятся в том числе компьютерные программы), искусства, науки, другие произведения, относящиеся к объекту авторского права, на объекты смежных прав, включая исполнение фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, а также плата за лицензию, патент, товарный знак, знак обслуживания, фирменное наименование, чертеж, полезную модель, схему, формулу, промышленный образец или процесс либо за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (в том числе ноу-хау), за использование имущества на территории Республики Беларусь либо предоставление права пользования таким имуществом, кроме платежей по аренде международных (континентальных и межконтинентальных) каналов и сетей электросвязи;

- 4) дивиденды и приравненные к ним доходы;
- 5) доходы от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров;
- 6) доходы от организации и проведения на территории Республики Беларусь культурно-зрелищных мероприятий и (или) участия в них, а также от работы на территории Республики Беларусь аттракционов и зверинцев;
- 7) доходы в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров;
- 8) доходы от выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, разработки конструкторской и технологической документации на опытные образцы (опытную партию) товаров, от изготовления и испытания опытных образцов (опытной партии) товаров, предпроектных и проектных работ (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и иные аналогичные работы);
- 9) доходы от предоставления гарантии и (или) поручительства;
- 10) доходы от предоставления дискового пространства и (или) канала связи для размещения информации на сервере и услуг по его техническому обслуживанию;
- 11) доходы от отчуждения:
 - недвижимого имущества, находящегося на территории Республики Беларусь;
 - предприятия (его части) как имущественного комплекса, находящегося на территории Республики Беларусь, собственником которого является иностранная организация;
 - ценных бумаг на территории Республики Беларусь (кроме акций) и (или) их погашения;
 - долей в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, либо их части;
- 12) доходы от оказания услуг:
 - консультационных, бухгалтерских, аудиторских, маркетинговых, юридических, инжиниринговых (за исключением доходов от услуг, оказываемых белорусским организациям и белорусским индивидуальным предпринимателям в целях подтверждения соответствия процесса производства, продукции, иных объектов требованиям технических нормативных правовых актов Республики Беларусь в области технического нормирования и стандартизации и (или) требованиям, установленным законодательством иностранного государства или международными стандартами);
 - по доверительному управлению недвижимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь;
 - курьерских;

– посреднических. Посредническими признаются услуги по содействию в установлении контактов и заключении сделок (договоров, контрактов) между производителями (подрядчиками, исполнителями) и потребителями (заказчиками), продавцами (поставщиками) и покупателями, услуги по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях, а также услуги комиссионеров (поверенных) и иных лиц, действующих на основании договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров. Положения настоящего подпункта не распространяются на доходы, полученные иностранными организациями за предоставление услуг по бронированию перевозок пассажиров в международных перевозках, мест проживания, агентских услуг по бронированию, оформлению и (или) реализации перевозок пассажиров в международных перевозках, подбору маршрута перевозки пассажиров в международных перевозках;

– управленческих;

– по поиску и (или) подбору персонала, найму персонала, а также по предоставлению персонала для осуществления деятельности в Республике Беларусь;

– в сфере образования;

– по хранению имущества;

– по страхованию (сострахованию, перестрахованию), за исключением доходов (вознаграждений, гонораров), выплачиваемых иностранным организациям за урегулирование страховых случаев по страховым сертификатам, удостоверяющим договор страхования «Зеленая карта», а также доходов от оказания услуг в области страхования в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом;

– по рекламе (за исключением выплачиваемых иностранным организациям доходов, связанных с участием белорусских организаций и белорусских индивидуальных предпринимателей в выставках и ярмарках в иностранных государствах, независимо от того, производится ли выплата доходов непосредственно участником выставок и ярмарок или через иную организацию или индивидуального предпринимателя);

– по установке, наладке, обследованию, обслуживанию, измерению, тестированию линий, механизмов, оборудования, приборов, приспособлений, сооружений, нематериальных активов, находящихся на территории Республики Беларусь (за исключением доходов, получаемых от обучения, проведения консультаций и (или) оказания услуг по установке, наладке, обследованию, измерению и тестированию линий, механизмов, оборудования, приборов, приспособлений и сооружений, которые являются неотъемлемым условием внешнеторгового договора на их приобретение в собственность (во временное пользование));

– по сопровождению и охране грузов (за исключением доходов от услуг по обязательному сопровождению и охране грузов, предусмотрен-

ному законодательством государства, по территории которого перемещается груз, оказываемых организациями иностранного государства, законодательством которого установлены требования по такому обязательному сопровождению и охране);

13) доходы от недвижимого имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, переданного в доверительное управление;

14) доходы от деятельности по обработке данных и размещению информации (услуги по обработке данных; веб-хостинг (включая комплексные услуги по размещению и управлению веб-сайтами); комплексные услуги по обработке данных, предоставленных клиентом, и составлению на основе этих данных специализированных отчетов; услуги по вводу и обработке данных, включая услуги по управлению базами данных; услуги по хранению данных; обеспечение доступа к базам данных; предоставление места и времени для рекламы в глобальной компьютерной сети Интернет), а также доходы от деятельности веб-порталов по функционированию веб-сайтов, использующих поисковые системы в целях создания и ведения обширных баз данных интернет-адресов и содержания в формате, обеспечивающем легкий поиск информации.

Налоговая база налога на доходы определяется:

а) 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;

б) 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 индивиду-

альными 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.

Пример тестового задания:

1 Ставка налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, по дивидендам устанавливается в размере:

- а) 15 %;
- б) 13 %;
- в) 12 %.

Литература: [1-3, 12, 13, 15].

Нормативные правовые акты: [5, 6, 8].

8 Международное двойное налогообложение и способы его устранения

Понятие международного двойного налогообложения и основания его возникновения

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

Потенциальное двойное налогообложение возникает потому, что одна страна претендует на право налогообложения на основании факта проживания (гражданства) налогоплательщика, а другая – на основании места получения дохода. Двойное налогообложение может возникать, когда обе страны утверждают, что налогоплательщик является их резидентом, либо когда каждая из двух стран утверждает, что доход получен именно в ней. Страны обычно стараются предотвращать двойное налогообложение либо односторонним внутренним законодательством, либо путем двусторонних договоров о налогообложении с другими странами.

Доходы, извлекаемые в одной стране и затем переводимые в другую страну (предпринимательские прибыли, дивиденды, проценты и т. д.), обычно облагаются налогами в обеих этих странах в соответствии с их законодательством. В случае если налогообложение таких «международных» доходов не координируется налоговыми властями обеих стран, может возникнуть «избыточное» по сравнению с национальными законами (двойное)

налогообложение. Это, в свою очередь, может привести к нежелательным изменениям в перемещении капиталов из одной страны в другую и общему снижению эффективности использования капиталов.

Таким образом, двойное налогообложение возникает в случаях, когда:

- а) одно и то же лицо признается резидентом в более чем одной стране (двойное обложение всей суммы доходов);
- б) один и тот же доход рассматривается имеющим свой источник (происхождение) в двух (или более) странах (двойное обложение иностранного дохода);
- в) один и тот же доход облагается в одной стране – на основе резидентства его получателя, а в другой – на основе правила об источнике дохода;
- г) существуют различия между странами в порядке и нормах зачета расходов, понесенных налогоплательщиком (налогообложение двух лиц по одному и тому же доходу).

Принципы налоговых систем, обуславливающих отношение к международному двойному налогообложению:

- а) принцип резидентства – обложение налогом лиц, имеющих в этих странах постоянное местопребывание, по всем доходам, включая полученные за рубежом;
- б) принцип территориальности – взимание налогов с доходов, полученных на территории данных стран, независимо от постоянного местопребывания лиц, получающих доходы.

Принципы международного двойного налогообложения формулируются и закрепляются или в соответствующих разделах обычных налоговых законов, или в Налоговом кодексе, или в специальных законах.

Устранение двойного налогообложения

Применяются как односторонние меры избежания двойного налогообложения, связанные с нормами внутреннего налогового законодательства, так и многосторонние меры, реализуемые с помощью соответствующих международных соглашений и конвенций.

Налоговые соглашения призваны устранить все возможные случаи двойного налогообложения, которые могут возникать в отношениях между странами-партнерами. С этой целью в соглашениях предусматривается последовательное применение ряда строго определенных правил и процедур. Каким же образом соглашения устраняют это двойное налогообложение?

Существуют методы международного налогообложения:

- международные соглашения и конвенции;
- распределительный метод (принцип освобождения);
- односторонние акты национального законодательства;
- налоговый зачет (кредит);

– налоговая скидка.

В соответствие с распределительным методом (принципом освобождения) государство отказывается от налогообложения какого-либо объекта, ибо он уже облагается налогом в другой стране. В договорах между сторонами перечисляются виды доходов и объектов, которые подпадают под их налоговую юрисдикцию.

Налоговый зачет (кредит) – зачет производится за счёт уплаченных за рубежом налогов в счет внутренних налоговых обязательств. Далее из собственного налога вычитаются суммы налогов, уплаченных в другом государстве.

Если резидент получает доход или владеет имуществом, которые в соответствии с положениями соглашения могут облагаться в стране - партнере, то сумма налога на такой доход или имущество, уплаченная в государстве - партнере, будет вычтена из налога, взимаемого с такого резидента в Республике Беларусь. Этот вычет, однако, не может превышать сумму налога на такой доход или имущество, исчисленную в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Налоговая скидка – уплаченный за рубежом налог вычитается из суммы доходов, подлежащих налогообложению, т.е. уменьшает сумму уплаченного за рубежом налога облагаемую базу.

Пример тестового задания:

1 Международное двойное налогообложение – это:

- а) обложение сопоставимыми налогами в двух странах;
- б) не включение объекта или субъекта налогообложения в налоговую систему;
- в) обложение сопоставимыми налогами в двух странах одного налогоплательщика в отношении одного объекта за один и тот же период времени.

Задача 1. Совокупный доход компании составляет 100 единиц, из которых 50 единиц было образовано в стране-источнике «А», а 50 – в юрисдикции резидентства «В». Налоговые ставки составляют в стране-источнике – 10 %, в стране резидентства – 30 %.

Рассчитайте сумму налоговых платежей и эффективную налоговую ставку для данной компании, используя все методы устранения двойного налогообложения.

Решение.

Если методы устранения двойного юридического налогообложения отсутствуют, то компания уплачивает в стране-источнике 5 ед. налога (налоговая база – 50 ед., налоговая ставка – 10 %), а в стране резидентства – 30 ед. (налоговая база – 100 ед., налоговая ставка – 30 %). Все уплаченные налоги составляют, таким образом, 35 ед., что для совокупного дохода

в 100 ед. соответствует эффективной налоговой ставке 35 %.

Когда применяется метод налоговых освобождений (исключений), то в стране-источнике уплачивается 5 ед. налога, а в стране резидентства – 15 ед. (налоговая база страны «В» в данном случае составляет 50 ед.). Совокупные налоговые платежи равняются 20 ед., что соответствует эффективной налоговой ставке 20 %.

При применении метода налоговых кредитов (зачетов) результаты оказываются следующими.

В стране-источнике налоговый платеж составляет 5 ед. В стране резидентства рассчитанная величина налоговых обязательств соответствует 30 ед. (100 ед. налоговой базы умножить на налоговую ставку 30 %). Методом налогового кредита засчитывается налог, уплаченный в стране-источнике, поэтому сумма налогового платежа в стране «В» составит:

$$30 - 5 = 25 \text{ (ед.)}$$

Таким образом, все уплаченные компанией налоги равняются 30 ед., что соответствует эффективной налоговой ставке 30 %.

И наконец, в случае использования метода налоговых вычетов имеем: в стране-источнике величина уплаченного налога – 5 ед.; в стране резидентства вычитается данная сумма налога из глобальной (совокупной) налоговой базы компании (100 – 5), а к полученной расчетной налоговой базе в 95 ед. применяется налоговая ставка страны резидентства (30 %). В итоге сумма налога, уплаченная в стране «В», составит 28,5 ед. Совокупные налоговые платежи равняются 33,5 ед., что соответствует эффективной налоговой ставке 33,5 %.

Литература: [12].

Нормативные правовые акты: [5, 6].

9 Международное налоговое администрирование

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.

В Республике Беларусь система налоговых органов состоит из Министерства по налогам и сборам и инспекций по областям, районам, городам и районам в городах.

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 со-

здания 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 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.

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 объеме, а также механизм их реализации и ответственности за невыполнение согласованных решений.

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). На основании данных учета плательщиков (иных обязанных лиц) ведется реестр плательщиков;

- отбор плательщика для целей налогового контроля. 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. 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.

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

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 допол-

нительной 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.

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 подчи-

нены, 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.

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.

Пример тестового задания:

- 1 Основная форма проведения налогового контроля:
- а) налоговая проверка;
 - б) выявление налоговых правонарушений;
 - в) анализ финансовых показателей.

Литература: [2, 12].

Нормативные правовые акты: [5, 6].

10 Международное налоговое планирование и оптимизация налогообложения

Понятие и основные направления международного налогового планирования

В условиях значительного налогового бремени неотъемлемой частью глобального планирования деятельности и размещения активов и средств хозяйствующих субъектов становится налоговое планирование. Глобализация мировой экономики открывает более широкие возможности для использования организациями следующих направлений налогового планирования:

- а) устранения двойного налогообложения в результате применения положений соответствующих соглашений;
- б) заключения «соглашений о заранее согласованных ценах», т.е. механизма трансфертного ценообразования;
- в) создания компаний в различных оффшорных юрисдикциях, которых насчитывается в мире порядка 600, включая зоны, центры и страны.

В экономической литературе имеются самые разнообразные определения международного налогового планирования (МНП). Основные из них следующие.

МНП – это «выбор между различными вариантами и методами осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств», «допускаемое законодательством снижение глобального налогового бремени физических и юридических лиц с целью максимизации их совокупных доходов, возникающих во всех юрисдикциях внешне-экономической деятельности», «создание схем и инструментов налогового планирования с целью снижения налоговых потерь при проведении международных инвестиционных и финансовых операций».

Исходя из этого можно дать следующее определение МНП.

Международное налоговое планирование как составная часть корпоративного налогового планирования – это процесс систематического использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансово-хозяйственного состояния организации при проведении различных международных операций в условиях ограниченности ресурсов. Результатом данного налогового планирования является совокупная налоговая экономия и максимизация совокупной чистой прибыли хозяйствующего субъекта, возникающие во всех юрисдикциях деятельности и регистрации в соответствии с принципом резидентства.

Задачами международного налогового планирования является:

- учет всех налогов, уплаченных во всех юрисдикциях активности, специфики различных элементов налогов (ставок, налоговой базы, предоставляемых льгот и т.д.);
- изыскание наиболее рациональных способов оптимизации таких налогов;
- эффективное использование различных способов урегулирования международного двойного налогообложения;
- максимизация глобального дохода хозяйствующего субъекта за счет снижения его совокупного налогового бремени.

Особенностью корпоративного МНП является использование вариантов создания различных транснациональных корпораций для перераспределения прибыли между соответствующими структурными единицами группы, находящимися в странах с разным уровнем налогов.

Почти в любой стране существует вид деятельности, режим налогообложения которого благоприятен благодаря специфике национального налогового законодательства. Некоторые государства вообще всю экономическую политику строят на привлечении под свою налоговую юрисдикцию фирм зарубежных стран посредством установления сверхмягкого режима налогообложения или предоставления им огромных налоговых льгот.

Опыт минимизации налогов в зарубежных компаниях рассматривается применительно к следующей группе налогов: налог на доходы, налог на имущество, налог на обращение и потребление.

Наиболее существенным является налог на доходы корпораций. Все меры по минимизации налоговых обязательств по нему можно разделить на две основные группы:

- а) ведущие к уменьшению базы обложения, налоговой ставки;
- б) способствующие сдвигу прибыли на более поздние периоды и, соответственно, отсрочке уплаты налогов.

В рамках первого направления наиболее значительны вычеты из облагаемой прибыли, которые предоставляются организациям для стимулирования инвестиционной деятельности и НИОКР.

В рамках второго направления отсрочке уплаты налогов, переносу прибыли на более поздние периоды способствует применение ускоренной амортизации, формирование отчислений в резервные фонды по неопределенным обязательствам и выбор соответствующего варианта оценки активов и задолженности.

В большинстве европейских стран, в том числе во Франции и Германии, при начислении амортизации основную роль играют предписания налогового законодательства, направленные на уменьшение облагаемой прибыли. Организациям предоставляется возможность выбора между тремя методами начисления амортизации (линейный, регрессивный, метод зависимости от степени эксплуатации активов (выработки)). При этом американские компании используют регрессивный метод начисления амортизации не столь широко, как французские и германские, а при определении срока службы основных средств ориентируются на более длительный период.

Широкое применение формирования фондов по неопределенным обязательствам является отличительной чертой налогового законодательства Германии. Неопределенным обязательством в данном случае являются средства, зарезервированные для покрытия будущих затрат и потерь, сумму которых на данный момент установить нельзя (покрытие рисков, связанных с налоговой ревизией, резервы для уплаты налогов).

Для налогов второй группы (имущественные) возможно уменьшение налогообложения, носящее ограниченный характер. В эту группу входят поимущественный налог с юридических лиц, поземельный, промысловый налог на капитал. Величина данных налогов зависит от оценки имущества. Система льгот по налогам на имущество в разных странах определяется политикой конкретного государства по определению приоритетов развития экономики: наука, социально-культурная сфера и т.д.

В отношении налогов третьей группы (НДС, налог с продаж, акцизы) основное значение имеет факт осуществления сделки. В связи с этим налоговое маневрирование ограничено местом и временем совершения сделки. Величина начисляемого и взимаемого НДС зависит от методов начисления и зачета предварительного налога (метод начислений, метод оплаты и гибридный метод).

Общая характеристика оффшорных налоговых юрисдикций

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, проводя-

шая политику привлечения ссудных капиталов из-за рубежа путем предоставления налоговых и прочих льгот. Льготы предоставляются не только иностранным, но и местным организациям.

В 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 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.

Механизм трансфертного ценообразования

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.

Пример тестового задания:

1 Основными легитимными механизмами корпоративного международного налогового планирования являются:

- а) регистрация фирм-однодневок;
- б) внутрифирменное кредитование;
- в) использование преимуществ международных налоговых соглашений.

Литература: [1, 2, 12].

Нормативные правовые акты: [5].

Список литературы

1 **Адаменкова, С. И.** Налогообложение и ценообразование: теория и практика: учеб.-метод. пособие : С. И. Адаменкова, О. С. Евменчик, Л. И. Тарарышкина; под ред. С. И. Адаменковой. – Минск: Элайда, 2013. – 312 с.

2 **Аронов, А. В.** Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие: А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 544 с.

3 **Жудро, М. К.** Внешнеэкономическая деятельность. Практикум: учеб. пособие для вузов : М. К. Жудро. – Минск: Изд-во Гревцова, 2010. – 164 с.

4 **Мандрощенко, О. В.** Налоги и налогообложение: учеб. пособие: О. В. Мандрощенко, М. Р. Пинская ; под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Дашков и К, 2010. – 344 с.

5 Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 2016 г., № 432-З // Минск, 2017. – Доступ из инф.-правовой системы «Эксперт».

6 Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 2016 г., № 432-З // Минск, 2017. – Доступ из инф.-правовой системы «Эксперт».

7 **Нечаев, А. С.** Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: учебник: А.С. Нечаев, А.В. Прокопьева. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 368 с.

8 О государственном регулировании внешнеторговой деятельности: Закон Респ. Беларусь, 25 ноября 2004 г., № 347-З // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа: [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by).

9 О таможенном регулировании в Республике Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 10 января 2014 г., № 129-З // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа: [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by).

10 О таможенных сборах: Указ Президента Респ. Беларусь, 13 июля 2006 г., № 443 // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа: [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by).

11 Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза и Единого таможенного тарифа Таможенного союза: Решение Совета Евразийской экономической комиссии, 16 июля 2012 г., № 54 // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа: [http : // www.pravo.by](http://www.pravo.by).

12 **Полежарова, Л. В.** Международное налогообложение: современная теория и методология / Л. В. Полежарова. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 416 с.

13 **Полежарова, Л. В.** Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: учеб. пособие / Л. В. Полежарова, А. А. Артемьев. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 160 с.

14 Таможенный кодекс Таможенного союза: Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств, 27 нояб. 2009 г., № 17 // – Минск, 2017. – Доступ из инф.-правовой системы «Эксперт».

15 **Шувалова, Е. Б.** Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности [Электронный ресурс] : Учебное пособие / Е. Б. Шувалова, П. М. Шепелева. – М.: Дашков и К°, 2012. – 132 с.