#

# Содержание

[1. Акцизы. Особенности их применения в Республике Беларусь и странах Европейского Союза 3](#_Toc177379497)

[2. Специальные режимы налогообложения в Республике Беларусь и других странах 7](#_Toc177379498)

[3. Сравнительный анализ соглашений во избежании двойного налогообложения между Республикой Беларусь и тремя другими государствами в отношении доходов от международного транспорта и доходов студента 13](#_Toc177379499)

[Список использованных источников 15](#_Toc177379500)

# 1. Акцизы. Особенности их применения в Республике Беларусь и странах Европейского Союза

Плательщиками акцизов в Республике Беларусь являются юридические лица Республики Беларусь, иностранные юридические лица и международные организации; простые товарищества (участники договора о совместной деятельности); хозяйственные группы и индивидуальные предприниматели:

производящие подакцизные товары;

ввозящие подакцизные товары на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализующие ввезенные на таможенную территорию Республики Беларусь подакцизные товары.

На всей территории Республики Беларусь действуют единые ставки акцизов как для товаров, произведенных плательщиками акцизов, так и для товаров, ввозимых плательщиками акцизов на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализуемых на таможенной территории Республики Беларусь.

Ставки акцизов на товары могут устанавливаться в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров (твердые (специфические) ставки) или в процентах от стоимости товаров (адвалорные ставки).

Ставки акцизов устанавливаются Президентом Республики Беларусь.

 Акцизами в Республике Беларусь облагаются следующие товары (продукция):

спирт гидролизный технический;

спиртосодержащие растворы, за исключением:

растворов с денатурированными добавками;

спиртосодержащих лекарственных, лечебно-профилактических, диагностических средств и препаратов, допущенных к производству и (или) применению на территории Республики Беларусь в установленном законодательством порядке;

спиртосодержащих средств, изготавливаемых аптечными организациями по индивидуальным рецептам, включая гомеопатические препараты;

спиртосодержащих средств и препаратов ветеринарного назначения, допущенных к производству и (или) применению на территории Республики Беларусь в установленном законодательством порядке;

спиртосодержащих парфюмерно-косметических средств;

алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяк, вино и иная алкогольная продукция, за исключением коньячного спирта и виноматериалов);

пиво;

табачная продукция;

автомобильные бензины, дизельное топливо, иное топливо, используемое в качестве автомобильного, масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

микроавтобусы и автомобили легковые, в том числе и переоборудованные в грузовые, вне зависимости от рабочего объема двигателя, за исключением легковых автомобилей, предназначенных для профилактики и реабилитации инвалидов.

Алкогольные напитки и табачные изделия, предназначенные для реализации, подлежат маркировке акцизными марками. Уплата акцизов по товарам, подлежащим маркировке акцизными марками, при их реализации производится в соответствии с законодательством, а при ввозе в Республику Беларусь - в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь.

Сумма акцизов определяется плательщиками акцизов самостоятельно. В расчетных (платежных) документах на подакцизные товары сумма акцизов указывается отдельной строкой.

При реализации приобретенных подакцизных товаров, по которым акцизы уже исчислены (уплачены) и при дальнейшей реализации которых акцизы не подлежат исчислению и уплате в бюджет Республики Беларусь, сумма акцизов выделяется в расчетных документах на основании информации об исчисленных (уплаченных) суммах акцизов, имеющейся в расчетных документах, выписываемых при приобретении (ввозе) подакцизных товаров, полученных (оприходованных) на основании первичных учетных документов установленного образца, полученных (приобретенных) в установленном законодательством порядке. При реализации ввезенных плательщиком подакцизных товаров, по которым сумма акцизов уплачена при таможенном оформлении подакцизных товаров, сумма акцизов указывается в расчетных документах (платежных инструкциях) на основании грузовой таможенной декларации и документа, подтверждающего уплату акцизов. При реализации подакцизных товаров, не облагаемых акцизами, расчетные документы (платежные инструкции) выписываются без выделения сумм акцизов и в них совершается надпись или проставляется штамп "Без акцизов".

Сумма акцизов по товарам (за исключением товаров, ввозимых на территорию Республики Беларусь, взимание акцизов по которым осуществляется таможенными органами), на которые установлены адвалорные ставки акцизов, определяется по формуле:

 A

 С = Н ----------, где

 100% - А

 С - сумма акцизов;

 Н - объект налогообложения (стоимость товара без учета акцизов);

 А - ставка акцизов в процентах.

Так, например ставка акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта 28 процентов и более и напитки винные составляет 12.250 Вr.

С 1 июня 2007 ставки акцизов на сигареты "верхнего" ценового сегмента составляют: на сигареты с фильтром, розничная цена которых составляет от Br60 тыс. до Br 125 тыс. за 1 тыс.шт (от Br1,2 тыс. до Br2,5 тыс. за пачку 20 шт) ставка акциза увеличена на 30% до Br6960 за 1 тыс.шт во втором квартале, Br 7080 в третьем квартале и Br 7210 в четвертом квартале.

На сигареты стоимостью от Br125 тыс. и выше за 1 тыс.шт ставка акциза повышена на 40% по сравнению с ранее действовавшей - до Br7500 (во втором квартале), Br 7630 (в третьем) и Br 7770 (в четвертом квартале).

 Ставки акцизов на сигареты, розничная цена на которые не установлена, соответствует ставкам для сигарет стоимостью от Br 125 тыс. за 1 тыс.шт.

Акцизы в той или иной мере применяются всеми странами ЕС. Как правило, они взимаются в дополнение к НДС, которым облагаются соответствующие товары или услуги.

Гармонизация акцизов, несмотря на их относительную про­стоту и сходство в методах взимания, связана с рядом специфиче­ских трудностей. Во-первых, акцизами в основном облагаются товары широкого потребления и их гармонизация затрагивает интересы практически всех слоев населения. Во-вторых, в ряде стран ЕС акцизы являются частью государственной монополии на торговлю некоторыми товарами (например, на торговлю вином и табачными изделиями во Франции). В-третьих, сближение акци­зов приходится увязывать с правилами единой политики в облас­ти сельского хозяйства (вино, сахар, табак), энергетики и транс­порта (нефтепродукты), с условиями соглашений ЕС с отдельны­ми группами развивающихся стран (чай, кофе) и т. д. Нельзя не учитывать также различия в действующих стандартах, требовани­ях по защите интересов потребителей, национальных традициях и вкусах.

В начале 90-х годов Совет ЕС принял директивы по сближе­нию структуры и ставок пяти главных акцизов: на крепкие спирт­ные напитки, вино, пиво, табачные изделия и нефтепродукты. Директивы устанавливают общие правила взимания перечислен­ных акцизов: формулу расчета, минимально допустимые ставки, которые периодически пересматриваются, возможности приме­нения льготных ставок и освобождения от налогообложения. Ру­ководствуясь этими критериями, каждое государство-член опре­деляет ставки и порядок взимания акцизов на своей территории, которые обычно фиксируются в национальных законах.

Правила ЕС в отношении крепких спиртных напитков преду­сматривают эскалацию уровня ставок на эту продукцию с увели­чением содержания алкоголя. Минимально допустимая ставка акциза в 1995 г. составляла 550 экю за гл чистого спирта (это оз­начало, например, что минимальная ставка акциза на водку кре­постью в 40° равнялась 220 экю за гл). Обложению акцизами подлежит вся алкогольная продукция, произведенная в странах-членах, а также ввезенная в Сообщество из третьих стран.

Минимальная ставка акциза на вина всех категорий установ­лена на нулевом уровне с целью стимулирования потребления натуральных виноградных вин. В 1995 г. ставка 0 применялась в Австрии, Германии, Греции, Италии, Испании, Португалии и Люксембурге, низкая ставка — 3,35 экю за гл — во Франции. Ак­циз на пиво может определяться странами-членами двумя альтер­нативными методами в зависимости от количества твердых частиц в готовом продукте (измеряется градусами Плато) или от содержа­ния спирта (т. е. крепости напитка в градусах). Минимальные ставки в 1995 г. составляли соответственно 0,748 и 1,87 экю за гл.

Акциз на сигареты устанавливается с таким расчетом, чтобы тя­жесть налогообложения уменьшалась по мере возрастания цены про­дукции. Предполагается, что регрессивный характер данного акциза способствует сдвигам в структуре спроса в пользу более дорогих, но менее опасных для потребителей сигарет (из более качественных сортов табака, с фильтром и пр.). Сам акциз должен состоять из двух компонентов: 1) специфического, выраженного в национальной ва­люте за единицу продукции; 2) адвалорного, фиксируемого в процен­тах к розничной цене наиболее популярной в ценовом отношении категории сигарет (включая все налоги). Рассчитанный таким обра­зом акциз должен составлять не менее 57% от розничной цены на соответствующий сорт сигарет и применяться в данной стране ЕС к сигаретам всех других ценовых категорий независимо от их величи­ны, качества и упаковки. Это относится как к сигаретам, произведен­ным в Сообществе, так и ввезенным из-за его пределов.

По нефтепродуктам (бензин, дизельное топливо, отопительный мазут и др.) минимальные ставки установлены с учетом требований политики ЕС в области энергетики и охраны окружающей среды. Так, минимально допустимый уровень акциза на бензин, содержащий свинец, значительно выше, чем на экологически более чистый бензин без содержания свинца (соответственно 337 и 287 экю за 1000 л).

Устанавливая минимальные ставки акцизов на те или иные товары, директивы допускают ряд послаблений для поддержки малых и средних предприятий, развития периферийных районов Сообщества и в некоторых других целях. Например, разрешается применение сниженной ставки (в размере не менее 50% от стан­дартной ставки) для алкогольной и табачной продукции, произве­денной малыми предприятиями, для привлечения туристов и увеличения продаж в определенных районах таких стран, как Греция (острова Эгейского моря), Португалия (Азорские острова и ост­ров Мадейра), некоторые районы Италии и др.

В целом сближение акцизов далеко до завершения. В настоя­щее время различия в их уровне в отдельных странах ЕС еще за­метнее, чем в уровнях НДС. Например, размер национальных акцизов на крепкие спиртные напитки в 1995 г. варьировался (в экю за гл чистого спирта) в пределах от 550—590 в Греции, Испании и Италии до 5016—5131 в Финляндии и Швеции (табл. 7). Поскольку на акцизы приходится весомая часть розничной цены (до 70% цены на сигареты и свыше 50% цены на бензин), это ока­зывает значительное влияние на конкурентоспособность соответ­ствующих товаров, тем более что акцизные сборы, как отмеча­лось выше, взимаются в дополнение к НДС.

Движение подакцизных товаров в рамках ЕС осуществляется через систему приписных таможенных складов; сборы взимаются при выпуске товара со склада в страну назначения. Акциз на им­портные товары, ввозимые из третьих стран, в том числе из Рос­сии, взимается таможенными органами страны ЕС, через которую товар попадает в свободное обращение в Сообществе, с полной стоимости товара, включая таможенные пошлины и НДС. При вывозе товаров из ЕС в третьи, акцизы не взимаются.

# 2. Специальные режимы налогообложения в Республике Беларусь и других странах

Налоговые системы многих стран включают налоги, исчисляемые на осно­ве упрощенной финансовой отчетности или с использованием методов косвенно­го определения налоговых обязательств налогоплательщиков (далее в качестве синонимов применяются термины «ус­ловно-расчетные налоги» или «специаль­ный режим налогообложения».

Способность налоговой системы эффективно выполнять свои функции напрямую зависит от ее адекватности экономической среде, а также соответ­ствия определенным принципам и требованиям. В частности, налоговое бре­мя должно справедливо распределять­ся по всем экономическим субъектам в зависимости от их налогоспособности. Однако реализация данного принципа затруднена неофициальной (незарегист­рированной) экономической деятельно­стью и активным уклонением от налого­обложения значительной части налого­плательщиков.

Другой проблемой и одновременно важной задачей государства является формирование экономической среды, благоприятной для всех видов общест­венно полезной предпринимательской деятельности. При этом в особой госу­дарственной поддержке нуждаются малые предприятия и индивидуальные предприниматели.

В Республике Беларусь для отдельных категорий плательщиков предусмотрены специальные режимы налогообложения, применение которых заменяет собой уплату ряда основных налоговых платежей. К ним относятся:

единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции;

единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

налогообложение в свободных экономических зонах;

единый налог при упрощенной системе налогообложения ;

налог на игорный бизнес;

налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности;

ремесленный сбор;

сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма.

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции применяется производителями сельскохозяйственной продукции. Налог уплачивается по ставке 2 процента валовой выручки.

Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц применяется индивидуальными предпринимателями при розничной торговле товарами, отнесенными к товарным группам по перечню, и при оказании потребителям услуг (выполнении работ) по перечню таких услуг (работ). Ставки единого налога устанавливаются местными органами управления в пределах его базовых ставок в евро в зависимости от: населенного пункта, в котором осуществляется деятельность; места осуществления деятельности в пределах населенного пункта; режима работы; иных условий осуществления видов деятельности.

Единый налог при упрощенной системе налогообложения с 1 июля 2007 г. применяется организациями и индивидуальными предпринимателями, валовая выручка которых в течение первых девяти месяцев года, предшествующих году, с которого они претендуют на применение упрощенной системы, составляла не более 1500 млн. рублей и средняя численность работников организации за каждый месяц не более 100 человек. Налог уплачивается по ставке 10 процентов валовой выручки. Для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налог на добавленную стоимость, ставка единого налога при упрощенной системе налогообложения установлена в размере 8 процентов.

Налог на игорный бизнес применяется организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими деятельность в сфере игорного бизнеса. Ставки налога установлены в евро за единицу объекта игрового оборудования (игровой стол; игровой автомат; касса тотализатора; касса букмекерской конторы).

Налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности применяется организациями, являющимися организаторами лотерей. Ставка налога установлена в размере 8 процентов выручки от организации лотерейного процесса за минусом начисленного призового фонда лотереи.

Ремесленный сбор применяется физическими лицами, осуществляющими ремесленную деятельность. Ставка сбора установлена в размере одной базовой величины за календарный год.

Сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма применяется физическими лицами и крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, осуществляющими деятельность по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма. Ставка сбора установлена в размере одной базовой величины за календарный год.

Между тем налоговые системы боль­шинства стран были ориентированы на крупные и средние предприятия, облада­ющие наибольшей «бюджетной эффектив­ностью» с позиций налогового админист­рирования. В результате для малого биз­неса, как правило, оказываются непри­емлемыми издержки и сложности, связанные с ведением учета и предостав­лением отчетности в соответствии с об­щим порядком налогообложения.

Вышеперечисленные проблемы - ос­новные причины применения условно-расчетного налогообложения. Специаль­ные налоговые режимы и методы оценки налоговых обязательств в большей мере учитывают особенности некоторых групп экономических субъектов по сравнению с общим порядком налогообложения. При условно-расчетном налогообложении ис­пользуются достаточно простые правила начисления и уплаты налогов для субъек­тов экономической деятельности, кото­рые нередко избегают обычного налого­обложения.

Существенными для структуры и функ­ционирования налоговой системы являют­ся факторы, находящие отражение в таких показателях, как относительные размеры «теневой экономики», уровень коррупции (в том числе в налоговых органах), и учи­тывающие согласие налогоплательщиков соблюдать налоговое законодательство. Сравнительный анализ макрорегионов по­казывает также, что результаты примене­ния сходных налоговых схем условно-рас­четного налогообложения зависят от со­циокультурной и общей экономической среды.

Самые значительные масштабы нео­фициальной экономической деятельности и уклонения от налогов характерны для большинства стран с переходной эконо­микой и развивающихся стран Африки и Латинской Америки, в которых условно-расчетные налоги получили наибольшее распространение.

Развитые страны в рамках долгосроч­ной стратегии, ориентированной на раз­витие налогообложения на основе финан­совой отчетности, постепенно ограничи­вают применение специальных налоговых режимов. В то же время в развитых стра­нах активно используются методы кос­венного определения налоговых обяза­тельств налогоплательщиков.

*Упрощенные налоги*

Условно-расчетные упрощенные нало­ги не предусматривают ведения сложного финансового учета и являются достаточно простыми для налогоплательщиков и на­логового администрирования. Данный вид налогов частично заменяет все нало­ги, уплачиваемые при общем порядке на­логообложения. Наибольшее распростра­нение упрощенные налоги получили в аф­риканских странах. В последние годы они используются и в странах с переходной экономикой.

Облагаемой базой упрощенных нало­гов являются приближенные оценки раз­личных показателей дохода или результа­тов экономической деятельности, исчисля­емые по упрощенным схемам. Критерии, позволяющие применять упрощенный ре­жим налогообложения, как правило, включают верхние ограничения (пороги) по облагаемым показателям и численнос­ти занятых. Могут задаваться и нижние пороги, в пределах которых применяется льготная или нулевая ставка упрощенного налога (необлагаемый минимум). Шкала налоговых ставок может градуироваться в зависимости от величины используемых показателей.

В большинстве стран с упрощенным налоговым режимом, как и в России, ис­пользуются налоговые ставки, общие для всех видов предпринимательской дея­тельности. Такой подход не учитывает, что коэффициенты прибыльности могут суще­ственно различаться по секторам. Поэто­му в некоторых странах устанавливаются ставки, дифференцированные по видам, масштабам и отраслевой направленности предпринимательской деятельности.

Главные достоинства упрощенных на­логов заключаются в их относительной простоте как для налогоплательщиков, так и для налогового администрирования. К их основным недостаткам можно отнес­ти несоответствие оценок дохода на осно­ве используемых показателей фактичес­ким доходам налогоплательщика. При уп­рощенном налогообложении практически не учитывается дифференциация налого­плательщиков по прибыльности бизнеса, зависящая от видов и отраслевой на­правленности предпринимательской дея­тельности, региональных особенностей.

Проблема порогов, представляющая значение для всех условно-расчетных на­логов, оказывается наиболее острой в системах упрощенного налогообложения. Данная проблема проявляется, в частно­сти, в искусственной фрагментации пред­приятий в целях использования льготных условий налогообложения.

*Система forfait*

Система forfait (договорная, или кон­трактная, система) во Франции распрост­раняется на субъекты малого предприни­мательства, включая фермеров, доходы которых находятся ниже установленного уровня. Вмененные доходы фермеров ус­танавливаются в форме «коллективных оценок», которые рассчитываются для

групп фермеров с учетом типа, местопо­ложения и размера хозяйства. Оценка доходов и соответственно налоговых обя­зательств индивидуальных предпринима­телей (профессионалов) основывается на концепции «нормального дохода», т. е. без учета непредвиденных потерь или ис­ключительной прибыли.

Система forfait не освобождает нало­гоплательщика от всех обязанностей по ведению учета. Однако налогоплательщик может выбирать между упрощенным уче­том, оставаясь в рамках forfait, и общим порядком налогообложения с ведением соответствующей финансовой отчетности.

Системы упрощенного налогообложе­ния для малого бизнеса, близкие к forfait, были широко распространены во франко­язычных странах Африки. Налоговые пла­тежи устанавливались главным образом с учетом расчетных оценок оборота. Одна­ко, как правило, субъекты малого пред­принимательства вообще не вели никако­го учета, и механизм forfait практически не работал. Более того, в тех странах, где коррупция в налоговых органах является серьезной проблемой, договорный под­ход по методу forfait оказался «рецептом для бедствия». В результате африкан­ские страны перешли от упрощенной сис­темы налогообложения на основе forfait к налогообложению вмененного дохо­да.

*Вмененные налоги*

Большая часть вмененных налогов рассчитывается на основе оценок сред­ней доходности факторов производства (обладающих малой эластичностью заме­щения) или определенного вида эконо­мической деятельности.

Теоретически ресурсные налоги не являются оптимальными для конкуренто­способной экономики. Однако они ши­роко применяются для налогообложения субъектов малого предпринимательства во многих странах. В некоторых исследо­ваниях (где проведено моделирование с учетом возможности уклонения от налога на прибыль и расходов на аудит) показа­но, что налоги на вмененный доход могут быть достаточно эффективными и соче­таться с общей системой налогообложе­ния.

Для вмененных налогов предоставле­ние отчетности не обязательно. В то же время должно предусматриваться хране­ние первичной документации, необходи­мое, например, для проверки соответствия установленным критериям, корректи­ровки платежей, а также при проведении налоговыми органами перекрестных про­верок.

Вмененные налоги, основанные на индикаторах, стали популярными в стра­нах с переходной экономикой. Данные условно-расчетные налоги лучше оцени­вают потенциальный доход субъектов ма­лого предпринимательства по сравнению с упрощенными налогами на основе по­казателей выручки или дохода.

Однако в таких специальных режимах наблюдается конфликт целей. Так, цель облагать налогом потенциальную при­быль противоречит цели проектирования простой и прозрачной налоговой систе­мы. В результате поисков компромисса между этими целями системы вмененных налогов в странах с переходной экономи­кой оказываются крайне усложненными или недостаточно дифференцированны­ми по видам деятельности.

Для системы вмененных налогов (в отличие от упрощенных налогов) долж­ны устанавливаться детальные списки ох­ваченных видов предпринимательской деятельности.

Наряду со сложностью, трудоемкос­тью и ненадежностью оценок секторной доходности по ключевым индикаторам следует отметить и другие негативные последствия использования налогов на вмененный доход. Поскольку объектом обложения является не фактический до­ход, а некоторая взвешенная оценка факторов производства, субъекты мало­го предпринимательства могут быть не заинтересованы в увеличении числен­ности занятых и используемого капита­ла, чтобы уменьшить налоговые обяза­тельства.

Применяемые методы расчетных оце­нок на основе ключевых индикаторов предполагают экспертную оценку доход­ности. Такие «оценки по усмотрению» мо­гут способствовать коррупции в налого­вых и государственных органах, причаст­ных к установлению налоговых обяза­тельств.

*Патентная форма налогообложения*

Плата за патент является формой вмененного налога. Патентная форма на­логообложения применяется в основном к субъектам малого предпринимательст­ва - физическим лицам или микропред­приятиям.

Стоимость патента может зависеть от отраслевой направленности или вида де­ятельности и, как правило, не связана с размером, местоположением или оборо­том экономического субъекта.

*Минимальные налоги*

Минимальные налоги считаются пер­спективным видом условно-расчетных на­логов. В некоторых странах минимальные налоги устанавливаются независимо от уровня дохода или деловой активности налогоплательщиков. В других странах, применяющих данные налоги, предусмат­риваются достаточно низкие процентные ставки от оборота или активов. При этом они становятся формами описанных вы­ше вмененных или упрощенных налогов.

Основная цель введения минималь­ных налогов в качестве подоходных нало­гов для средних и крупных субъектов эко­номической деятельности заключается в гарантии определенного минимума нало­говых поступлений независимо от заяв­ленных убытков, использования льгот или «творческого» ведения финансовой от­четности.

Альтернативные минимальные нало­ги, основанные на комбинации валовых активов и оборота (выручки), могут стать хорошим способом обложения дохода малых и средних предприятий. Производ­ственный сектор, вероятно, будет обла­дать большой валовой суммой активов по отношению к размерам бизнеса. Однако сектор услуг может иметь низкую вало­вую сумму активов, но достаточно высо­кий объем оборота. Таким образом, предлагаемая комбинация показателей для исчисления АМТ должна «хорошо ра­ботать» для обоих секторов. Ставка АМТ должна устанавливаться в соответствии с наименьшей ставкой налога на доход корпораций согласно предположению о разумной норме доходности капитала.

Минимальные налоги эффективно противодействуют уклонению от налогов зарегистрированных налогоплательщи­ков, в том числе при занижении данных о прибыли компаний, применяющих транс­фертное ценообразование. Однако такие налоги создают тенденцию «заморажива­ния» налоговых обязательств компаний на минимальном уровне. Включение ми­нимальных альтернативных налогов в уп­рощенные системы налогообложения ус­ложняет данные системы и снижает со­гласие налогоплательщиков соблюдать свои обязательства.

*Условно-расчетные удержанные налоги*

Разновидностью условно-расчетных минимальных налогов являются налоги, удерживаемые у источника выплаты (да­лее — удержанные налоги).

Удержанные налоги представляют со­бой авансовые платежи, вычитаемые обычно из прибыли предприятия-постав­щика в счет налога на прибыль покупате­лей его продукции. Применительно к не­зарегистрированным субъектам экономи­ческой деятельности такие платежи явля­ются окончательными. Как правило, удержанные налоги применяются в том случае, если контрагенты предприятия от­носятся к так называемым трудно облага­емым секторам (например, розничная торговля). При этом удержанные налоги не позволяют идентифицировать налого­плательщиков, покупающих продукцию у «головного» предприятия.

В принципе у источника могут удер­живаться и другие налоги (включая НДС, акцизы, ЕСН, налог на доходы физичес­ких лиц). По такой же схеме удержания налогов могли бы облагаться, например, государственные учреждения, приобрета­ющие товары и услуги у частных постав­щиков.

*Условно-расчетные налоги на импорт*

Условно-расчетные налоги на им­порт могут одновременно рассматри­ваться как разновидность минимальных налогов и в качестве варианта удержан­ных налогов. Данный вид налогов при­меняется с целью получения налоговых поступлений как от зарегистрирован­ных, так и от незарегистрированных им­портеров. Для импортеров, которые не зарегистрированы в качестве таковых в налоговых органах, этот налог является категорическим (т. е. оплата его оконча­тельная). В то же время для зарегистри­рованных импортеров уплата налога за­читывается на заключительной стадии налоговых расчетов, например, по нало­гу на прибыль. Если авансовый платеж превышает фактическую величину нало­га на прибыль, налогоплательщик полу­чает возмещение.

По рекомендации МВФ такие налоги стали применять некоторые страны Аф­рики и Латинской Америки. Ввиду нали­чия двух целевых групп может предус­матриваться дифференциация ставок налога.

На основании зарубежного опыта можно сделать некоторые выводы, позво­ляющие оценить состояние и перспекти­вы применения в Беларуси тех или иных ва­риантов и методов условно-расчетного налогообложения. Причем поучителен не только положительный, но и отрицатель­ный зарубежный опыт, позволяющий учиться на чужих ошибках.

Международный опыт показывает, что специальные налоговые режимы вносят вклад в расширение налоговой сети и способствуют сокращению незарегистри­рованной экономической деятельности. Они более приемлемы для малого пред­принимательства по сравнению с общим порядком налогообложения.

Однако в рамках специальных режи­мов часто не достигается упрощение на­логообложения и сокращение админист­ративных расходов (как субъектов малого предпринимательства, так и налоговой администрации). Главные причины - не­достаточная ясность в определении кате­горий налогоплательщиков, несогласо­ванность условно-расчетных налогов по различным параметрам, как между со­бой, так и с общим порядком налогообло­жения.

Эти общие для многих стран недостат­ки формирования и функционирования специальных налоговых режимов харак­терны и для Беларуси.

Во многих странах специальным нало­говым режимом предусматривается два уровневых ограничения (порога) для объ­екта налогообложения, которые обычно вы­ражены в показателях оборота. При уровне ниже оговоренного объект может не обла­гаться налогом. Если уровень выше уста­новленного, объект облагается налогом в соответствии с общим порядком налогооб­ложения. При нахождении между двумя этими уровнями к объекту применяется специальный режим налогообложения.

Слишком высокий порог выхода из специального режима привлекает излишне много экономических субъектов, ис­пользующих данный режим для сокраще­ния налоговых платежей. Вместе с тем слишком низкий «выходной» порог за­трудняет деятельность субъектов малого предпринимательства, для которых веде­ние учета и отчетности составляет реаль­ную проблему.

Как правило, проблема порогов и ставок усугубляется при недостаточной дифференциации налогоплательщиков по видам и отраслевой направленности дея­тельности, а также размерам бизнеса. Следствием этого является нарушение го­ризонтальной справедливости налогооб­ложения, создание высоких или даже за­претительных барьеров для легального вхождения в рынок новых экономических субъектов.

Дифференциация порогов и ставок на основе соответствующей классификации налогоплательщиков важна для таких стран, как Россия, где имеют место чрез­вычайно высокие территориальные и от­раслевые различия по ключевым эконо­мическим характеристикам. Вместе с тем понятно, что чрезмерное усложнение конфигурации системы условно упрощен­ных налогов порождает не менее сущест­венные проблемы для налоговой системы в целом.

# 3. Сравнительный анализ соглашений во избежании двойного налогообложения между Республикой Беларусь и тремя другими государствами в отношении доходов от международного транспорта и доходов студента

Международные соглашения об избежание двойного налогообложения имеют приоритет над национальным законодательством. Это касается и доходов от международного транспорта и доходов студентов.

Так, например, в отношении международного транспорта в ст. 8 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Королевства Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 7 мая 1995 года (вступило в силу 13 октября 1998г.), сказано следующее:

1. Прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства от эксплуатации морских, воздушных судов или дорожного или железнодорожного транспорта в международных перевозках облагается налогом только в этом Государстве.

2. Положения пункта 1 применяются также к:

а) доходу от аренды на основе судна без экипажа морских или воздушных судов и

б) прибыли от использования, содержания или аренды контейнеров (включая трейлеры и оборудование, относящееся к транспортировке контейнеров), используемых для перевозки товаров или изделий, если такая аренда или такое использование, содержание или аренда в зависимости от обстоятельств второстепенны по отношению к эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках.

3. Положения пункта 1 применяются также к прибыли от участия в пуле, в совместной деятельности или международной организации по эксплуатации транспортных средств.

Соглашение между Правительством Республики Беларусь и правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 26 марта 1996 года (вступило в силу 31 декабря 1997г.) предусматривает следующее:

1. Прибыль, получаемая лицом с постоянным местонахождением в одном Договаривающемся Государстве от эксплуатации морских, речных, воздушных судов, средств наземного транспорта в международных перевозках, облагается налогом только в том Договаривающемся Государстве, в котором находится место фактического управления предприятия.

2. Для целей данного Соглашения доход от международных перевозок включает доход, получаемый от прямого пользования, сдачи в аренду или использования в любой иной форме транспортных средств, отмеченных в пункте 1 данной статьи, включая использование, удержание или сдачу в аренду контейнеров и относящегося к ним оборудования.

3. Положения пункта 1 и 2 применяются также к прибыли от участия в пуле, совместном предприятии или международной организации по эксплуатации транспортных средств.

В Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 11 апреля 1997 года (вступило в силу 10 декабря 1997г.) предусмотрено следующее:

1. Прибыль, полученная предприятием одного Договаривающегося Государства от эксплуатации морских или воздушных судов, автомобильного или железнодорожного транспорта в международных перевозках, облагается налогом только в этом Государстве.

2. Для целей настоящей статьи прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов, автомобильного или железнодорожного транспорта в международных перевозках включает прибыль от аренды на основе судна без экипажа морских или воздушных судов, автомобильного или железнодорожного транспорта при использовании в международных перевозках, если прибыль от такой аренды второстепенна по отношению к прибыли, о которой говорится в пункте 1.

3. Положения пункта 1 применяются также к прибыли от участия в пуле, совместной деятельности или в международном транспортном агентстве по эксплуатации транспортных средств.

В отношении доходов студентов в рассматриваемых Соглашениях сказано следующее:

Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Королевства Бельгии:

Платежи, получаемые студентом или практикантом, который является или являлся непосредственно до приезда в одно Договаривающееся Государство резидентом другого Договаривающегося Государства и который находится в первом упомянутом Государстве исключительно для целей получения образования или прохождения практики, освобождаются от налогов в этом Государстве при условии, что такие платежи получены из источников за пределами этого Государства для целей его содержания, обучения или практики.

Соглашение между Правительством Республики Беларусь и правительством Королевства Нидерландов:

Студент или практикант, который является или являлся лицом с постоянным местопроживанием в одном из Договаривающихся Государств непосредственно перед приездом в другое Договаривающееся Государство и который находится в этом другом Договаривающемся Государстве только для целей получения образования или прохождения практики, освобождается от налогов в этом другом Договаривающемся Государстве в отношении платежей, полученных из источников за пределами этого Договаривающегося Государства для целей его содержания, обучения либо практики.

В Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан:

Платежи, получаемые студентами или лицами, проходящими профессиональное обучение, которые являются или являлись непосредственно до приезда в Договаривающееся Государство резидентами другого Договаривающегося Государства и которые находятся в первом упомянутом Государстве исключительно с целью обучения или получения образования, и предназначенные для проживания, обучения и получения образования, не облагаются налогом в этом Государстве при условии, что такие платежи возникают из источников за пределами этого Государства.

Таким образом, рассмотренные Соглашения практически дублируют друг друга, имеются лишь некоторые отличия в тексте, что не меняет их содержания.

# Список использованных источников

1. Об акцизах: Закон Республики Беларусь от 19 декабря 1991 г. №1321-XII в ред. Закона от 29 декабря 2006 г. № 190-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2007 г., № 3, 2/1287
2. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Королевства Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 7 мая 1995 года (вступило в силу 13 октября 1998г.) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 19 марта 2001 г. N 4/2264
3. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 18 ноября 1992 года (вступило в силу 1 января 1994г.) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 16 марта 2001 г. N 4/2087
4. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 11 апреля 1997 года (вступило в силу 10 декабря 1997г.) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 20 марта 2001 г. N 2/625
5. Адаменкова С.Н. Налогообложение. – Мн.: БНТУ, 2006.
6. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е. Налогообложение в системе МЭО. – Мн.: Армита маркетинг, менеджмент, 2000.
7. Ковалева В.В., Ковалев Вик.В. Финансы предприятия. – М.: Витрем, 2002.
8. Македонский С. Применение специального режима налогообложения: зарубежный опыт // Рынок и право. – 2005. - № 6. – С. 26-32.
9. Налоговые системы зарубежных стран / Под. ред. Князева В.Г., Черника Д.Г. М.: Юнити, 1997.
10. Официальный сайт Министерства по налогам и сборам в Республике Беларусь: <http://www.nalog.by/>