

О распределении прав налогообложения между государствами – участниками соглашений об избежании двойного налогообложения и применяемой в них формулировке «МОГУТ ТАКЖЕ ОБЛАГАТЬСЯ»

Белорусское законодательство предусматривает налогообложение доходов, получаемых иностранными резидентами из источников в Республике Беларусь. Так, статьей 189 Налогового кодекса Республики Беларусь в редакции, действующей в 2021 году (далее – НК), установлен ограниченный перечень доходов, получаемых иностранной организацией от источников в Республике Беларусь, которые являются объектом обложения налогом на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство (далее – налог на доходы). Кроме того, согласно статьям 196-197 НК полученные от источников в Республике Беларусь доходы физических лиц, не признаваемых белорусскими налоговыми резидентами, подлежат обложению подоходным налогом с физических лиц.

К таким доходам, извлекаемым нерезидентами из источников в Республике Беларусь и подлежащим налогообложению по установленным в НК ставкам, признаются, среди прочего, дивиденды, проценты и роялти.

Учитывая нормы международного права о превалировании положений международных договоров над национальным законодательством, а также нормы статьи 5 НК, порядок взимания налогов с нерезидентов осуществляется с учетом положений действующих для Республики Беларусь международных договоров об избежании двойного налогообложения (далее – налоговое соглашение) согласно той статье, под которую подпадает вид получаемого дохода.

Так, в большинстве заключенных Республикой Беларусь налоговых соглашений доходы в виде **дивидендов, процентов, роялти** выделены в отдельные статьи, и в них указано, что данный доход облагается в стране налогового резидентства получателя доходов. Одновременно установлены ставки налога на доход, свыше которых налог с данного вида дохода в стране – источнике выплаты не должен взиматься.

По правилу формирования налоговых соглашений, права каждого из договаривающихся государств на налогообложение доходов, регулируемых соглашением, подлежат распределению между ними в порядке, закрепляемом в соответствующей статье налогового соглашения.

Следуя этому правилу, в обозначенных статьях налоговых соглашений закрепляется право государства, налоговым резидентом которого является получатель дохода, на налогообложение мирового дохода (прибыли) своих налоговых резидентов, а объем налогообложения в стране, являющейся источником выплаты такого дохода (прибыли), ограничивается посредством установления предельной ставки налога на доходы (прибыль) в отношении дохода нерезидента.

Справочно: если установленная национальным законодательством Республики Беларусь ставка в отношении данного дохода ниже предельной ставки, установленной налоговым соглашением, то согласно пункту 4 статьи 5 НК применяется ставка по национальному законодательству.

Таким образом, налоговые соглашения позволяют взимать налог с рассматриваемых доходов в обеих странах, но в разных объемах, а для исключения двойного налогообложения содержат методы его устранения.

Соответственно, выражение **«могут также облагаться»**, применяемое в отношении налогообложения дивидендов/процентов/роялти, не допускает вариативности в налогообложении. При использовании этой формулировки в статьях налогового соглашения, под которые подпадают эти виды дохода, их налогообложение осуществляется первоначально в государстве – источнике дохода (в пределах установленной в этой статье ставки), а затем в стране местонахождения нерезидента – фактического владельца доходов, которая обеспечивает **устранение двойного налогообложения** в порядке, предусмотренном соответствующей статьей налогового соглашения.

Противоречащее положениям налоговых соглашений избежание двойного налогообложения путем выбора страны уплаты налога (например, уплата налога исключительно в стране резидентства и получение освобождения/зачета в стране – источнике дохода либо налогообложение исключительно в стране – источнике) не допускается.

Большинством налоговых соглашений Республики Беларусь предусмотрено проведение зачета в качестве метода устранения двойного налогообложения.

Гораздо реже налоговые соглашения Республики Беларусь содержат норму, согласно которой двойное налогообложение устраняется путем освобождения дохода от налогообложения в государстве, резидентом которого является получатель такого дохода (например, статья 23 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 18.11.1992).

Обращаем внимание, что плательщики Республики Беларусь не вправе рассчитывать на зачет налога, уплаченного (удержанного) в иностранном государстве не в соответствии с нормами налогового соглашения. Например, имеется в виду ситуация удержания налога по национальной ставке, превышающей ставку, установленную налоговым соглашением, либо взимание налога на доход (прибыль), когда право на такое налогообложение не предусмотрено налоговым соглашением.

Если уплата (удержание) налога в иностранном государстве была осуществлена не в соответствии с положениями налогового соглашения, то белорусскому плательщику следует обратиться в налоговый (иной компетентный) орган иностранного государства. В случае получения отказа от такого органа в корректировке суммы налога, уплаченной (удержанной) в бюджет иностранного государства не в соответствии с положениями налогового соглашения, плательщик вправе обратиться в МНС с заявлением о проведении с компетентным органом иностранного государства взаимосогласительной процедуры, как предусмотрено статьей 105-1 НК.