

Анализируя современное состояние мировой туристской индустрии можно сделать следующие выводы:

- туризм – это крупнейший сектор экономики, на который постоянно влияет экономическая и политическая ситуация в мире;
- несмотря на наличие кризисных явлений происходит существенное инвестирование капитала промышленных, торговых, финансовых, транспортных, страховых и других организаций в международный туристский бизнес;
- происходит концентрация товаров и производства услуг в туризме;
- современное состояние основных сегментов индустрии туризма: транспортной сети, предприятий гостиниц и ресторанов, различных туристских организаций можно оценить как прибыльный и перспективный бизнес;
- в туристскую индустрию интенсивно внедряется автоматизация, что делает туризм сферой международных информационных технологий и процессов;
- происходит прямое инвестирование в туристский сектор как со стороны международных организаций, так и со стороны частного сектора;
- растет роль международных, региональных и национальных туристских организаций, которые вносят вклад в развитие мирового туризма и проводят протекционистскую политику в рамках отдельных стран и регионов.

Международный туризм помимо существенного экономического значения играет большую роль в расширении границ взаимопонимания и доверия между людьми разных религий, традиций и культур. Его деятельность не ограничивается только торговлей товарами и услугами, расширением их рынков сбыта, поиском новых торговых партнеров. Она направлена также на установление взаимоотношений между гражданами разных стран для гарантии безопасности и сохранения мира.

*И. С. Бука*  
БРИ (Рига)

## **МЕЖДУНАРОДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ КОНВЕНЦИИ В ПРАКТИКЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ**

Использование оффшорных зон в международном налоговом планировании (МНП) непосредственно связано с ведением предпринимательской или финансовой деятельности на территории нескольких государств.

Обложение прибыли компании сопоставимыми налогами в стране получения дохода и регистрации за один и тот же период времени привело к возникновению двойного налогообложения и, как следствие, к увеличению налоговых платежей. Национальные налоговые системы большинства стран комбинируют принцип территориальности и резидентства, облагая доходы резидентов на основе неограниченной налоговой ответственности, а доходы нерезидентов - только из источников на территории данного государства.

Конвенции об избежании двойного налогообложения заключаются именно для регулирования отдельных случаев двойного налогообложения и зачастую рекомендуются для использования в налоговом планировании. Однако очень редко анализируются те ограничения, которые связаны с их применением в практике налогового планирования. По сути, главной задачей таких соглашений является урегулирование негативных последствий двойного налогообложения.

К 2001 году Россия (РФ) имела 58 конвенций с учетом всех договоров, перенятых от бывшего СССР. Латвийская Республика (ЛР) не переняла ни одной конвенции

от СССР и имеет 28 конвенций об избежании двойного налогообложения и неуплаты налогов, все из которых являются двусторонними. Российская Федерация, в отличие от Латвии, имеет как многосторонние соглашения, заключенные еще в рамках СЭВ (Совет Экономической Взаимопомощи) - Чехия, Монголия и Словакия, так и соглашения со странами-членами СНГ (Содружества Независимых Государств). Их недостаток заключается в том, что они предусматривают двойное налогообложение всех форм репатрируемых доходов, т.е. не выполняют свою основную задачу. Все конвенции, как РФ, так и ЛР распространяются только на прямые налоги и не имеют никакого отношения к косвенным. Таким образом, с самого начала конвенции ограничивают возможность своего применения, исключая косвенные налоги.

Спецификой ЛР является отсутствие соглашений об избежании двойного налогообложения с оффшорными зонами, внесенными в «черный список» страны. Правила Кабинета-Министров ЛР №69 от 31.03.95 г. «О безналоговых или с низкими налогами государствах и зонах» гласит, что если конвенция заключена со страной, вошедшей в «черный список», то с момента вступления в силу соглашения это государство перестает считаться безналоговым (§2 Закона). Именно благодаря этой статье Мальта не была включена в новый список оффшорных территорий ЛР. Нужно отметить, что и предприниматели для оптимизации налоговых платежей стараются не использовать страны, занесенные в «черный список» государства ведения их основной деятельности. Действие конвенций, как РФ, так и ЛР распространяются только на резидентов одного из государств, подписавших договор. Льготы в данном случае не могут получить чисто оффшорные компании, являющиеся нерезидентными ни в стране регистрации, ни в стране, из которой частично был переведен бизнес. Для использования конвенций в оффшорной зоне нужно создать либо национальную компанию (она становится резидентом и теряется главная особенность компании, поскольку ставки налогов для резидентов в оффшорных зонах значительно выше, чем для нерезидентов и часто превышают европейские); либо компанию типа международной или международной деловой компании (IBC) – недостаток состоит в том, что только некоторые оффшорные международные компании в отличие от IBC имеют необходимость в акционерном капитале, что существенно, в первую очередь, для РФ. Для использования конвенций можно создать компанию из группы так называемых условно-льготных или освобожденных от налогов компаний. Однако они также имеют ряд ограничений. Поэтому и с этой стороны конвенция сужает возможности своего применения, что влечет усложнение налоговых схем за счет включения дополнительного звена между оффшорной и материнской компаниями для проводки финансовых средств. Страна учреждения такой компании должна иметь конвенции как с оффшорной зоной, так и с государствами, куда планируется репатриировать доход.

В отличие от Латвии, Российская Федерация имеет конвенции с оффшорными зонами, включенными в ее «черный список»: с Кипром, Люксембургом и Малайзией. Существенным моментом является наличие у Российской Федерации соглашений, предоставляющих льготы и компаниям оффшорного типа: с Кипром, Венгрией, Малайзией, Нидерландами, Швейцарией и Македонией. Наиболее перспективными из этих стран для РФ являются:

- Венгрия (налог на прибыль - 3%, конвенция схожа с кипрской);
- Кипр (налог на прибыль - 5% и выгодная конвенция, в основном перешедшая от СССР).

Эти страны относятся к государствам «первой очереди» по приему в ЕС и их возможности резко сужаются. Также потенциально привлекательной для РФ является Малайзия, но она мало известна в этой сфере. Важным при использовании конвенций в МНП является установленный метод устранения двойного налогообложения. Россия во

всех конвенциях использует метод освобождения, однако, обязательное условие в виде взноса в уставной капитал не менее 1000000 USD влечет за собой применение норм валютного контроля. Латвия использует этот метод только по отношению к Литве, а в отношении ЛР он предусмотрен многими странами. Метод полного зачета - не применяется ни одной конвенцией, заключенной как РФ, так и ЛР. Поэтому он не может быть использован в налоговом планировании предпринимателями этих стран.

Метод простого зачета - когда признается авансом уплаченный не весь налог, а лишь в части соответствующей ставке налога в ЛР или РФ. В России этот метод также не используется, а по отношению к резидентам Латвийской Республики метод не уменьшает налоги, а в некоторых случаях и увеличивает, поэтому конвенции, использующие такой метод, также практически ничего не дают с точки зрения налогового планирования при репатриации прибыли.

Метод пропорционального зачета выгоден лишь в случае, если ставки налога в стране, из которой репатрируется прибыль или доход, меньше или аналогичны латвийским, иначе фирма переплатит. Следовательно, для оффшорных компаний применение конвенций, использующих данный метод связано с трудностями, поскольку необходимо искать не только конвенцию со страной, не вошедшей в «черный список», знать ее содержание, но и рассчитать будет ли предприниматель в результате использования конвенции прибыль или убытки

Метод накопления налога является единственным выгодным методом, который применяется в конвенциях, заключенных ЛР и применим только в отношении соглашения Латвии с Узбекистаном. К ЛР же он применяется Данией, Швецией, Норвегией и Финляндией. Конвенция с Узбекистаном хотя и существует, но, как и другие конвенции Латвии со странами СНГ, в настоящее время не пользуется популярностью и практически не используется, однако позволяет создать для заинтересованных фирм схемы МНП.

Можно сделать вывод, что ни один из методов, применяемых как ЛР, так и РФ в конвенциях об избежании двойного налогообложения, реально не действует и не снижает налоговое бремя, а в некоторых случаях и увеличивает. В России же использование конвенции в схемах МНП для предпринимателей связано с проблемами со стороны валютного контроля. Часто встречающиеся предложения использовать парные соглашения между странами (т.н. «шоппинг» налоговых соглашений) наталкивается на ограничения, включенные как в налоговые соглашения, так и во внутренние налоговые законодательства стран. В конвенциях эти специальные положения включаются в статьи, относящиеся к пассивным доходам и содержат разъяснения о том, что ставки, предусмотренные соглашением, не применяются в отношении плательщика и получателя, если они являются «связанными» предприятиями, т.е. входят во внутрифирменную группу. Законодательство ЛР регламентирует эти условия ст. 11 и 12 Закона «О подоходном налоге с предприятия». Существуют и другие ограничения на использование налоговых конвенций для предотвращения злоупотреблений, такие как:

- анализ структуры участия в капитале компании (фирма может использовать соглашение, если она полностью или в значительной степени контролируется резидентом государства, с которым связана);
- отказ в возможности использования конвенции (холдинги);
- не уклонение от уплаты налогов (налог должен быть заплачен хотя бы в одной из договаривающихся стран);
- недопущение создания «проводящих» компаний;
- добросовестность ведения коммерческой деятельности (деятельность ведется в коммерческих целях, а не для снижения налогов).

Нужно отметить, что не рекомендуется использовать дивиденды в качестве формы репатриации доходов, поскольку они выплачиваются из чистой прибыли и при их выплате государству придется заплатить в лучшем случае налог на прибыль. Кроме этого, конвенции содержат такие статьи, как «Обмен информацией» и «Помощь в сборе налогов», которые также создают трудности для предпринимателей. Фактически можно говорить о том, что конвенции об избежании двойного налогообложения практически ничего не дают для целей МНП, поскольку:

- предприниматели, оптимизирующие налоги с помощью создания предприятий в оффшорных зонах, стремятся к тому, чтобы эти фирмы были нерезидентны, тем самым значительно уменьшая налоговые платежи, а в некоторых случаях сводя их к нулю. На эти предприятия конвенции не распространяются;

- компании типа IBC и международные, на которые конвенции распространяются, могут быть созданы лишь в нескольких оффшорных зонах, часть которых, кроме того, входит в «черные списки»;

- методы, применяемые конвенциями, практически сводятся на нет, т.к. налог в большинстве случаев все равно будет уплачен, а если и будет снижен, то в большинстве случаев незначительно;

- практически отсутствуют конвенции с оффшорными зонами, что вызывает необходимость создания «проводящих» компаний, а, следовательно, связано с дополнительными расходами и риском;

- сами конвенции зачастую содержат статьи, которые облегчают работу налоговым службам и резко сокращают возможности предпринимателей;

- список форм репатрируемых доходов как минимум сокращается на дивиденды.

Создавая компанию в оффшорной зоне для оптимизации налоговых платежей не обязательно репатриировать прибыль или доход, если же это необходимо, можно вернуть только ту часть средств, которая необходима в данный момент, остальные же оставить в оффшорной зоне. Таким образом, можно вообще не использовать налоговые соглашения, не создавать проводящие предприятия и избежать многих проблем с фискальными органами. Суть использования оффшорных зон - максимально и легально минимизировать налоги, и конвенции в большинстве случаев не только не помогают, но и усложняют положения налогоплательщиков.

*К.-П. Видманн, С.В. Михолян, Д.А. Иванов*  
Ганновский университет, БГПА (Минск)

## **ЧАСТНОЕ И ГОСУДАРСТВЕННОЕ ПАРТНЕРСТВО – ОСНОВА ЭФФЕКТИВНОГО СОТРУДНИЧЕСТВА МЕЖДУ СТРАНАМИ СНГ И ЗАПАДНОЙ ЕВРОПЫ**

В настоящее время страны СНГ ищут новые пути выхода на международные рынки стран Западной Европы. В свою очередь западноевропейские страны стремятся расширить свои контакты с предприятиями и фирмами из стран СНГ с целью расширения рынков сбыта товаров, а также для освоения новых рынков сырья и материалов.

Для дальнейшей интенсификации экономических отношений между странами СНГ и западноевропейскими странами, и в частности с Германией, предусматривающих развитие долгосрочного взаимного сотрудничества между организациями в науке, экономике, культуре и политике предлагается международная сеть взаимодействия из представителей данных областей стран-партнеров.