

Методы устранения двойного налогообложения

*Латкина А.С., Играева И.А. магистранты 2 курса
направления подготовки «Налоги. Бухгалтерский учет. Налоговый
консалтинг»*

*ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации»*

e-mail: latkina.nastena@mail.ru

Россия, Калуга

Аннотация. В статье рассматриваются основные методы устранения двойного налогообложения, анализируются сильные и слабые стороны данных методов.

Ключевые слова. Двойное налогообложение, метод вычета, метод зачета, метод освобождения.

Мировые политические и экономические процессы, такие как международная интеграция, сближение правовых систем, способствуют сближению стран мира. Компании получают возможность расширять свои рынки сбыта посредством работы на зарубежных рынках. В то же время возникает необходимость решения ряда проблем, препятствующих закономерному развитию указанных процессов. В сфере международного налогообложения одной из наиболее существенных проблем до сих пор является проблема международного двойного налогообложения одного и того же объекта сразу в нескольких странах, что может препятствовать развитию внешнеэкономических связей государств.

В области двойного налогообложения существует большое количество научных исследований, отечественных и зарубежных авторов. За счет разнообразия источников, описывающих признаки двойного налогообложения, возникло множество терминов и понятий. При этом даже в рамках одной страны специалисты могут оперировать разными категориями, что породило значительные расхождения в терминологии, относящейся к данному явлению [5].

Бурганова Р.Ш. дает следующее определение: «Международное двойное налогообложение - это обложение сопоставимыми налогами в двух государствах (или более) одного налогоплательщика в отношении одного объекта за один и тот период времени, в результате чего возникают идентичность налогового платежа, тождественность объекта налогообложения, субъекта налогообложения и сроков уплаты налогов» [2].

А.И. Погорлецкий определяет двойное налогообложение как «финансовые (налоговые) последствия внешнеэкономической деятельности физических и/или юридических лиц, так и национальное законодательство,

регулирующее внешнеэкономические операции». Мы видим, что основной акцент делается именно на внешнеэкономическую деятельность».

Разграничивает понятия двойного налогообложения в «юридическом» и «экономическом» смыслах и А.А. Шахмаматьев: «первое возникает, когда в силу формальных (установленных налоговым законодательством) оснований у одного и того же лица в отношении одного и того же объекта налогообложения возникает обязанность по уплате сопоставимых налогов более одного раза за один и тот же период». При этом автор отдает предпочтение «экономическому двойному налогообложению» как наиболее широкому понятию, в котором основное внимание обращено на фактическую сторону. А.А. Шахмаматьев предлагает следующую формулировку «экономического двойного налогообложения»: «последовательное налогообложение одного и того же (с экономической точки зрения) объекта у разных налогоплательщиков».

Официальное определение двойного налогообложения в российском законодательстве отсутствует, несмотря на то, что данное понятие используется во многих нормативно-правовых актах, в частности, в Федеральном законе от 08.12.2003 №164-ФЗ (редакция от 01.05.2019) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», Постановлении Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 №84 (ред. от 26.04.2014) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество». Налоговый кодекс Российской Федерации также содержит три статьи, посвященные устранению двойного налогообложения (статья 232, статья 311, статья 386.1). В данных статьях установлены лишь общие условия возникновения международного двойного налогообложения (указание на налогово-правовой статус лица, наличие оснований для признания лица налогоплательщиком в соответствии с российским налоговым законодательством и факт уплаты налога за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств), но не указаны его признаки [3].

Похожая ситуация обстоит и в соседних с Российской Федерацией государствах – Республике Беларусь, Республике Казахстан. Так, в статье 144 Налогового кодекса Республики Беларусь «Специальные положения. Устранение двойного налогообложения» не содержится определение понятия «двойное налогообложение», но определены лишь общие условия, позволяющие при их наличии сделать вывод, что имеет место ситуация международного двойного налогообложения. В Налоговом кодексе Республики Казахстан есть специальный раздел «Особенности международного налогообложения». Однако в указанном разделе также не содержится определения понятия «двойное налогообложение».

По мнению исследователей истории международного налогового права международное двойное налогообложение развивалось во взаимосвязи двух явлений: значительного распространения международной экономической

деятельности и инвестирования за рубежом; роста ставок налога на доходы до такого уровня, что двойное налогообложение стало значительным препятствием для хозяйственного оборота.

Социалистические государства также уделяли внимание проблеме международного двойного налогообложения, несмотря на то, что в основе данного негативного явления, имевшего глобальный характер, лежали расширение международных хозяйственных связей, развитие капитализма. Так, например, в СССР проблема двойного налогообложения впервые нашла отражение уже в 30-х годах XX века в научных работах М.Д. Загряцкова и Н.А. Падейского.

Современный этап развития международного двойного налогообложения, начавшийся с 90-х годов XX века, основывается на процессах глобализации, финансовой интеграции и международной налоговой конкуренции. Данный этап характеризуется выработкой максимального количества согласованных стандартов и правил избежания двойного налогообложения, которые могут носить официальный характер и находить отражение в международных соглашениях либо не иметь обязательного правового статуса, но достаточно планомерно соблюдаться на уровне объединений государств с различными видами правовой инфраструктуры.

Светковская Н.А. отмечает, что в современной международной практике двойное налогообложение имеет место, если налогоплательщик с постоянным местопребыванием в одной стране (стране постоянного местопребывания), извлекает доходы из источников на территории другой страны (страны источника дохода). При этом страна источника дохода обычно облагает налогами доходы налогоплательщика на основании принципа экономического отношения, а страна постоянного пребывания налогоплательщика - на основании принципа резидентства. Кроме того, при использовании в законодательстве двух стран различных критериев, определяющих статус резидента, налогоплательщик может оказаться для целей налогообложения резидентом одновременно двух государств. В сложившейся ситуации весь его доход подпадает под бремя двойного налогообложения, если оба государства облагают подоходным налогом своих резидентов на базе мирового дохода [6].

Как было упомянуто выше, двойное налогообложение негативное явление, с которым необходимо бороться. Для ликвидации международного двойного налогообложения выделяют следующие методы:

1. Метод освобождения, заключающийся в исключении определенного дохода (например, прибыли от хозяйственной деятельности), полученного в другой стране, из налоговой базы. Указанный метод подразумевает освобождение от налогообложения определенных типов дохода, полученных резидентами за границей. Государство-источник получает исключительное право налогообложения дохода, полученного на его территории, в то время как государство резидентства отказывается от своего права облагать налогом

весь его совокупный доход. Применение метода освобождения гарантирует налоговую юрисдикцию в отношении определенного объекта налогообложения исключительно у одного государства — источника дохода.

Метод освобождения наиболее эффективен, поскольку полностью ликвидирует двойное налогообложение. Однако, несмотря на свою привлекательность, данный метод оказывается эффективным только тогда, когда согласованно применяется группой стран для эффективного распределение капитала. Главным недостаток метода- косвенное поощрение активности резидентов за рубежом, а не внутри страны. Главным же достоинством метода освобождения является техническая простота его применения и низкие административные издержки как налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

2. Включение дохода, полученного в другой стране, в налоговую базу, с последующим вычетом уплаченных иностранных налогов из суммы подоходного налога, подлежащего уплате в данной стране (метод зачета, налоговый кредит). Метод зачета предусматривает, что государство резидента учитывает налог на доходы, уплаченный за границей, как налог, заплаченный в его собственный бюджет, и соответственно уменьшает сумму собственных налогов. Причем государство дает кредит только на сумму налогов, которая меньше либо равна сумме собственных налогов. В сущности общая налоговая нагрузка для субъекта будет равна налоговому бремени в той юрисдикции, где эта сумма больше [4].

Если сумма зарубежного налога превышает сумму внутреннего налога, то кредит на превышающую сумму не предоставляется. Преимуществом метода зачета по сравнению с методом освобождения является то, что при расчете налогов учитывается весь совокупный доход налогоплательщика. То есть уменьшается риск уклонения от налогообложения путем перевода деятельности резидентов за границу, поскольку все, в том числе и зарубежные доходы, попадают в поле зрения национальных налоговых органов. В то же время, при применении метода освобождения, у транснациональных компаний возникает соблазн отнести часть своих доходов на подразделения, находящиеся за рубежом, в низконалоговых юрисдикциях. К недостаткам метода зачета необходимо отнести техническую сложность его применения. Возникают трудности при выяснении, какой доход и в каком объеме получен резидентами за границей (введение зарубежных налоговых документов в национальную систему учета налогов, требующее дополнительных ресурсов из-за их перевода и легализации).

3. Метод вычета- наименее популярный и наименее применяемый из трех рассматриваемых методов, заключающийся во включении уплаченных за рубежом налогов в вычитаемые расходы при определении налогооблагаемой базы налогоплательщика. При его применении налог, уплаченный за границей приравнивается к стандартным налоговым вычетам,

то есть вычитается из налогооблагаемой базы как, например, затраты на производство.

Метод вычета позволяет менее успешно, чем при применении методов освобождения и зачета, бороться с двойным налогообложением. И все же многие государства применяют указанный метод в том случае, когда юридический состав не позволяет применять другие методы, например в том случае, когда налог, уплаченный за границей, нельзя сопоставить ни с одним из внутренних налогов. В такой ситуации, несмотря на меньшую эффективность, метод вычета позволяет уменьшить негативные последствия двойного налогообложения.

Подводя итоги исследования стоит отметить, что в условиях глобализации экономики деятельность компаний на международной арене развивается со стремительной скоростью. Ведение компаниями бизнеса на территориях двух и более государств стало обычным явлением. В результате последовательного налогообложения доходов предприятия в стране получения дохода и в стране постоянного местопребывания возникает двойное международное налогообложение. Поэтому одной из важнейших проблем, стоящих перед налоговыми органами как Российской Федерации, так и других стран, является устранение двойного налогообложения. Государство выбирает тот или иной метод устранения двойного налогообложения в зависимости от целей его налоговой политики в аспекте концепции «налогового нейтралитета», то есть создания таких налоговых норм по налогообложению международного бизнеса, которые не способствуют и не препятствуют хозяйственной деятельности за рубежом, тем самым обеспечивая нейтралитет коммерческих решений по отношению к налоговым соображениям. Рассмотренные выше методы устранения двойного налогообложения обеспечивают, соответственно, так называемый импортный, экспортный и национальный нейтралитет.

Также стоит сказать о необходимости постоянного усовершенствования способов и технологий, используемых в решении данной проблемы. Это будет способствовать обеспечению благоприятного налогового климата хозяйствующих субъектов при ведении деятельности в другой стране и повышению международной коммерческой активности.

Список литературы:

1. Абакарова Р.Ш. Основные проблемы двойного налогообложения // Финансы и кредит. 2014. №2(578). С.52-55.
2. Бурганова Р.Ш. Проблемы и перспективы устранения двойного налогообложения // SCIENCE TIME. 2015. №11(23). С.92-98.
3. Григорьев А.С. Понятие международного двойного налогообложения и пути его устранения // Бизнес, менеджмент и право. 2017. №1-2(37-38). С.58-62.
4. Новикова В.А. Понятие, механизмы, методы и подходы к устранению двойного налогообложения в российской практике // Аллея науки. 2017. №16. С.699-702.
5. Подчуфарова И.В. Международное двойное налогообложение: терминологические аспекты // Аграрное и земельное право. 2015. №9(129). С.120-125.
6. Светковская Н.А., Пузина Н.В. Проблема двойного международного налогообложения // Потенциал российской экономики и инновационные пути его реализации материалы международной научно-практической конференции студентов и аспирантов: в 2 частях. 2015. С.63-68.

Контактный телефон +79108602870