

# Налогообложение

УДК 338.43

## ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Р. Ш. АБАКАРОВА,  
старший преподаватель  
кафедры налогов и налогообложения  
E-mail: abakarovarabiyat@mail.ru  
Дагестанский государственный институт  
народного хозяйства*

---

*В статье отмечается, что причиной возникновения международного двойного налогообложения является различие налоговых законодательств двух и более стран. Его наличие является серьезной проблемой для организаций, осуществляющих деятельность за рубежом. Предлагается развивать международное право, чтобы минимизировать негативное воздействие международного двойного налогообложения.*

**Ключевые слова:** *избежание налогов, международное право, международное соглашение, двойное налогообложение.*

---

В условиях глобализации экономики обычным явлением стало ведение компаниями бизнеса на территориях двух и более государств. В результате последовательного налогообложения доходов предприятия в стране получения дохода и в стране регистрации (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. Особенно остро воспринимается наличие такого противоречия российскими организациями, которые вынуждены уплачивать налоги в РФ и за рубежом.

В настоящее время государства все чаще становятся участниками правоотношений, связанных с международным налогообложением, когда

выясняется вопрос о правомерности взимания государством налогов с доходов/имущества (или объектов налогообложения) иностранных граждан (как нерезидентов с объектами налогообложения на территории государства, так и резидентов с объектами налогообложения за границей).

Еще в 1923 г. Э. Селигман подчеркивал: «...проблема двойного налогообложения может явиться на свет только с развитием капитализма, создавшего мировое хозяйство, которое перерастает пределы государства и делает членов современного капиталистического общения налогоплательщиками Вселенной».

Под эгидой Лиги Наций в 1928 г. были одобрены четыре модели конвенций:

- об избежании двойного налогообложения прямыми налогами;
- об избежании двойного обложения налогами на наследство;
- об административной помощи по вопросам налогообложения;
- о помощи в сборе налогов.

Именно эти документы и положили начало сотрудничеству государств в налоговой сфере. Начали заключаться различные налоговые соглашения, большое значение среди которых имели договоренности об избежании двойного налогообложения. Основной их целью стало разрешение возможных коллизий налоговых законодательств двух или более стран в отношении:

- прав на налогообложение пересекающих национальные границы товаров и услуг;
- доходов и капиталов;
- отдельных юридических и физических лиц.

Подобные коллизии проистекают из фискального суверенитета государства, в соответствии с которым публичная власть самостоятельно и в полном объеме устанавливает объекты налогообложения, круг своих налогоплательщиков, размеры налоговых отчислений и способы взимания налогов. Основные критерии для определения пределов национальной налоговой юрисдикции – резидентство и территориальность. Первый означает, что налогообложению подлежат все доходы резидента данной страны, независимо от местонахождения их источников (неограниченная налоговая ответственность), а нерезиденты облагаются налогами только в отношении доходов, получаемых из источников в этой стране (ограниченная налоговая ответственность). Вторым критерием определено, что налогообложению в данной стране подлежат все доходы, извлекаемые в пределах ее территории, независимо от места проживания налогоплательщика.

Исследование проделанной государствами работы по формированию норм, касающихся урегулирования вопросов, связанных с международным налогообложением (т. е. таким налогообложением, которое затрагивает интересы нескольких стран), позволяет сделать следующие выводы.

Государства в силу наличия у них суверенитета стремятся обеспечить свои интересы, определяя в нормах внутреннего законодательства порядок налогообложения не только собственных граждан, но и иностранных лиц, получающих доход на их территории. Однако в современных условиях, когда деятельность юридических и физических лиц осуществляется по всему миру, только международное сотрудничество при разработке общих для всех стран подходов может способствовать разрешению проблем, связанных с их налогообложением (двойное налогообложение, уклонение от уплаты налогов и пр.). В рамках международного сотрудничества государства ставят своей целью обеспечение справедливого налогообложения, когда учитываются как интересы стран в пополнении бюджетов, так и интересы плательщиков налогов.

Для предотвращения уклонения от уплаты налогов и двойного налогообложения разрабатываются и включаются в налоговые соглашения нормы, обеспечивающие распределение прав по налого-

обложению между соответствующими заинтересованными государствами. Такие нормы содержат ограничения в отношении проявления юрисдикции государства в определенных ситуациях, например при налогообложении иностранных лиц или резидентов другого государства, а также имущества, находящегося за пределами территории страны. В международных налоговых соглашениях может прямо предусматриваться, что в конкретной ситуации будет применяться внутреннее законодательство определенной страны (государства – источника дохода или постоянного местонахождения лица), т. е. может иметь место отсылка к праву договаривающегося государства. При этом применение внутреннего законодательства должно соответствовать положениям, предусмотренным в международных налоговых документах. Иначе цель, ради которой заключаются такие соглашения, вряд ли может быть достигнута. Нередко государства идут на изменение своего законодательства для обеспечения выполнения взятых на себя в сфере налогообложения международных обязательств.

Изучение практики различных стран по разрешению налоговых споров позволяет выделить следующие причины международного двойного налогообложения:

- 1) признание одного и того же субъекта (юридического или физического лица) резидентом в двух или более странах;
- 2) квалификация одного и того же дохода/имущества как имеющего источник происхождения в двух или более государствах;
- 3) различия в дефинициях, классификации доходов между государствами;
- 4) различия в порядке и размерах зачета понесенных расходов;
- 5) обложение одного и того же дохода/имущества в одном государстве на основании критерия резидентства, а в другом – в соответствии с законодательством об источнике дохода;
- 6) отсутствие во внутреннем законодательстве одной из заинтересованных стран положений о зачете определенных видов налогов, уплаченных в другой заинтересованной стране.

Двойное налогообложение лица может также иметь место, когда оно одним государством облагается налогом на основе гражданства, а другим – в силу признания резидентом. При этом оба государства (и государство гражданства, и государство резидентства) вправе облагать налогом совокупный

доход лица независимо от места его получения. В международном налоговом праве подобное явление называется конфликтом (совпадением) неограниченной налоговой ответственности.

Самым распространенным является международное двойное налогообложение из-за конфликта (совпадения) неограниченной и ограниченной налоговой ответственности, когда одно государство взимает налог на основе гражданства (или на основе постоянного местопребывания, резидентства), а другое (так как является страной-источником) – на основе дохода.

Пока международным налоговым правом не выработано единых подходов по следующим важным вопросам:

- определение терминов и квалификации доходов;
- порядок и нормы зачета расходов, понесенных налогоплательщиком.

Хотя такие попытки предпринимались уже неоднократно. В результате из-за расхождений в определении различными странами одного и того же понятия или термина часто имеет место конфликт налоговых юрисдикций, когда несколько государств рассматривают физическое или юридическое лицо своим гражданином (случай двойного гражданства) или своим резидентом (случай двойного резидентства).

Различия в применяемых государствами подходах могут также возникать и при определении других терминов (например, «доходы от авторских прав и лицензий», «недвижимое имущество», «дивиденды», «проценты»), поскольку в типовых конвенциях, на основе которых заключаются налоговые соглашения, и в самих соглашениях отсутствуют их точные формулировки. Государствам предоставляются широкие возможности толковать то или иное понятие исходя из положений своего внутреннего законодательства. Ссылка на внутреннее законодательство впервые была сделана в налоговом соглашении между США и Швецией в 1939 г. Вместе с тем она предусматривала применение законодательства только одного государства – Соединенных Штатов Америки. Иногда оговорку о применении внутреннего законодательства в налоговых вопросах справедливо, по мнению автора, называют общей обратной ссылкой, используемой в международном частном праве. Получается, что устранение неточностей в таком случае может быть неполным, если во внутреннем законодательстве

государства отсутствует определение того или иного вида дохода или договаривающиеся государства по-разному трактуют одни и те же понятия.

Расхождения в законах о налогах и сборах могут стать причиной не только международного двойного налогообложения, но и международного уклонения от уплаты налогов. Оно наряду с международным двойным налогообложением является предметом рассмотрения международного налогового права. В научной и практической литературе велись дискуссии относительно правомерности разграничения понятий «избежание» и «уклонение», а также использования категории «международное уклонение от уплаты налогов».

Специалисты ООН по вопросам международного налогообложения отмечают, что сложно определить терминами, принятыми в международном общении, что представляет собой понятие «избежание налогов», в то время как под понятием «уклонение от уплаты налогов» следует понимать отказ налогоплательщика в силу его неосторожности или небрежности, а также умысла вносить в бюджет государства налоги, которые он должен заплатить в соответствии с положениями закона.

Для РФ, а также ее налогоплательщиков вопрос о разграничении понятий «избежание налогов» и «уклонение от уплаты налогов» представляет значительный практический интерес, поскольку сложившаяся практика разрешения налоговых споров в России показывает, что любое уменьшение налоговых обязательств может рассматриваться налоговыми органами как нарушение закона. На взгляд автора, российским законодателям, а также налоговым органам РФ необходимо учесть опыт государств в определении таких понятий, что способствовало бы привлечению инвестиций и существенному пополнению бюджетов всех уровней.

Также необходимо отметить, что страны используют различные доктрины для установления факта уклонения от уплаты налогов и привлечения лица к ответственности. Например, получила распространение (главным образом, в государствах континентального права) доктрина злоупотребления правом, согласно которой никто не может осуществлять права при наличии конфликта с функцией, для реализации которой были предусмотрены эти права. Если в цивилистике эта доктрина необходима для обеспечения прав и интересов частных лиц, то в налоговой сфере ее применение способствует защите интересов государства от

свободы налогоплательщиков использовать любые незапрещенные правовые формы для осуществления своих операций.

По мнению автора, развитие международного налогового права позволит странам совместными усилиями найти более действенные средства регулирования различного рода ситуаций в сфере международного налогообложения, в том числе в направлении унификации налоговых законов в целях уменьшения возможностей международного двойного налогообложения и международного уклонения от налогообложения.

Итак, основная проблема применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения заключается в использовании непроработанных терминов. Некоторые понятия, употребляемые в соглашениях, по-разному толкуются в национальном законодательстве договаривающихся государств или вовсе отсутствуют. Чтобы решить эту (как может показаться – незначительную) терминологическую (понятийную) проблему, которая приводит к возникновению коллизий и невозможности регулирования выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, необходимо при ратификации международных соглашений адаптировать внутреннее законодательство государства, разрабатывать более совершенные механизмы реализации новых норм, вводимых международными соглашениями.

А также обогащать национальное законодательство путем заимствования у иностранных государств всего того, что приемлемо для российских реалий и современной правовой системы.

Проблема двойного налогообложения продолжает оставаться весьма актуальной. Ее наличие создает серьезные трудности для российских организаций и предприятий, осуществляющих деятельность, получающих доходы или имеющих имущество за рубежом.

#### *Список литературы*

1. *Воронина Н. В., Бабанин В. А.* Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера // Все для бухгалтера. 2007. № 10.
2. *Дмитриева К. Н.* Проблемы двойного налогообложения на примере соглашения между Россией и Республикой Кипр // Право и управление. 21 век. 2010. № 4.
3. *Кастанова Е. Д.* Проблемы правового регулирования обмена информацией в рамках соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного Швейцарской конфедерацией // Право и управление. 21 век. 2012. № 1.
4. *Шепенко Р. А.* Система положений международных договоров об обмене информацией // Налоги и финансы. 2012. № 1.