

УДК 336.227.1.025

А. Серикбай

ФГАОУ ВО Российский университет дружбы народов, г. Москва, email: serikbai1999@bk.ru

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Ключевые слова: налоги, двойное налогообложение, многократное международное налогообложение, мировая практика, устранение двойного налогообложения.

В данном исследовании изучена тема устранения двойного налогообложения как объекта пристального внимания любой национальной экономики. В современной ситуации, когда мировое хозяйство находится в условиях жесткого применения санкционного механизма, проблема становится все более актуальной. В статье освещаются результаты проведенного исследования, позволяющие отразить суть практики избежания двойного налогообложения. Рассмотрены особенности организации устранения двойного налогообложения в странах Евразийского пространства.

A. Serikbai

Peoples' Friendship University of Russia, Moscow, email: serikbai1999@bk.ru

FEATURES OF THE ORGANIZATION OF THE ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION IN INTERNATIONAL TAXATION

Keywords: taxes, double taxation, multiple international taxation, world practice, elimination of double taxation.

This study examines the topic of eliminating double taxation as an object of close attention of any national economy. In the current situation, when the world economy is in the conditions of strict application of the sanctions mechanism, the problem is more relevant. This article highlights the results of the conducted research, allowing to reflect the essence of the emerging in the world practice of avoiding double taxation, the features of the organization of the elimination of double taxation in the countries of the Eurasian space.

Переход на цифровые карты, цифровизация инфраструктуры, а также дистанционное взаимодействие между субъектами определили направление и тенденции развития экономики и международного налогообложения. Подходы к устранению двойного налогообложения сопряжены с мерами, предпринимаемыми странами в области содействия иностранных инвестиций, расчетах по налогообложению, а также инструментами по распределению доходов.

Такое разнообразие осложнило налоговые системы в мире и соответственно, все труднее выработать решение данной проблемы.

Известно, что 2020 год стал отправной точкой для существенного изменения мировой налоговой системы [12-15]. Пандемия охватила многие сферы деятельности общества и не обошла стороной налоговую сферу. Государства и предприятия испытывали налоговые трудности, вызванные общими экономическими потрясениями. В результате необходимость расширения и создания

новых налоговых льгот стала наиболее важным инструментом регулирования налогов.

Роль и место предотвращения двойного налогообложения в системе международного сотрудничества

В своем становлении организация процесса налогообложения нуждалась в создании определенного типажа. Поэтому по мере усиления сотрудничества государства еще на рубеже 1928 года группа экспертов в области налогообложения предложила первый прототип модели [5-15].

В дальнейшем данная проблема все более подвергалась процессу унификации содержания, в которой активную роль выполняли те или иные международные организации. Особое место отводилось развитым странам, которые доминировали по количеству принятых соглашений. Так, например ОЭСР в 1963 г. разработала типовую конвенцию, учитывающую в основном интересы доноров капитала [7-15].

В последующие годы эти явления пронизали деятельность не только развитых стран. С каждым годом все возросло количество договоров, заключенных между развитыми и развивающимися странами.

Естественно, в таких условиях актуализировали проблемы адаптации положения конвенции ОЭСР современным реалиям [1-15].

Рост экономической экспансии отечественных предприятий сопровождается ростом возможности иметь доходы из иностранных источников, владеть имуществом за рубежом. Эти явления становятся объектом пристального внимания правительства штатов и, конечно, же в этих условиях необходимость международного двойного налогообложения очевидна [1-9] и создание правовых путей предотвращения двойного налогообложения

В реализации этих задач существенную роль сыграло и ООН.

Это касается как понятийного аппарата и определения терминов, так и установления различных схем взимания налогов. Надо заметить, что и устранение дискриминации при налогообложении в странах различны, как и система методов устранения двойного налогообложения [6-12].

Суть в разработке механизма устранения двойного налогообложения заключается в применении подходов:

– первый основан на использовании территориальной привязки, а именно в обложении налогами доходов, полученных в раках данного пространства;

– второй, подход базируется на сути резидентства, когда налогообложение охватывает все доходы вне привязки к месту их получения. При этом для физических лиц основой служит гражданство, а для юридических лиц – место регистрации и выполнения основной деятельности.

Эксперты выделяют несколько ключевых перспектив в области налогообложения, которые стоит ожидать в ближайшее время [1-5]:

1. Восстановление после COVID-19. Борьба с последствиями COVID-19 будет самой значительной тенденцией, которой придется управ-

лять путем облегчения налогового бремени организаций. COVID-19 открыл сейсмический сдвиг в потребительских предпочтениях, покупательских привычках и международной торговле. При таких колоссальных изменениях многие предприятия и частные лица подвергаются сильному воздействию.

2. Увеличение аудиторских проверок. Вся экономическая система была разрушена, когда бушевал COVID-19. Несмотря на то, что после мартовского спада на рынке произошло значительное восстановление, государственные налоговые поступления, по прогнозам, все еще будут резко снижаться. Правительство тратит на триллионы долларов больше, чем получает, и деньги на эти расходы должны откуда-то поступать. Налоговики считают, что правительство существенно увеличит количество проверок, которые оно проводило в 2021 году. Многие люди, которые ранее вряд ли были проверены, могут внезапно столкнуться с проблемами в своих налоговых заявках [9-15].

3. Развитие и внедрение новых цифровых технологий. В 2021 году налоговый учет и подготовка к налогообложению стали по-прежнему более цифровыми. Переход на цифровые технологии повлиял на механизм реализации налоговой политики контролирующими органами. Более широкое использование цифровых технологий повлияло на эффективность работы налоговых специалистов, поскольку первые пользователи новых продуктов получают существенное преимущество перед своими конкурентами.

4. Использование искусственного интеллекта. Сфера налоговых льгот не является исключением для роста ИИ, поскольку многие приложения для управления налогами, направленные на автоматизацию рутинных задач, уже разработаны. Более продвинутое приложения были введены в 2021 году. Эти приложения искусственного интеллекта помогли специалистам по налоговым льготам принять решения, основанные на данных, от имени своих клиентов. Благодаря усовершенствованной автоматизации профессионалы смогли лучше предоставлять своим клиентам налоговые льготы.

Помимо этих изменений произошли существенные сдвиги в международном налогообложении. Еще до начала пандемии правительства разных стран во всем мире переходили к новым формам налогообложения, которые соответствовали актуальной на сегодняшний день цифровизации. Предприятия и физические лица, имеющие значительные активы за рубежом, смогли понести налоговые обязательства, которые стали выше, чем ожидалось из-за новых налоговых предложений. Некоторые страны ввели налоги на товары и услуги, продаваемые их резидентами через трансграничную электронную торговлю.

ОЭСР много лет занимается созданием новой налоговой системы и в своем экспертном докладе они рассмотрели наиболее значимые изменения в налоговом регулировании стран и в международном налогообложении.

Рассмотрим мировую практику реализации принципов двойного налогообложения

С 1 декабря 2020 года налоговые органы Люксембурга выпустили циркуляр, в котором указывалось, что с 1 января 2021 года положения, включающие директиву ЕС о материнских и дочерних компаниях в Люксембургское законодательство, больше не будут применяться к компаниям, зарегистрированным в Гибралтаре, в отношении соответствующих люксембургских юридических лиц. Напротив, освобождение от выплаты дивидендов может применяться, если дивиденды распределяются компанией-нерезидентом, облагаемой подоходным налогом, сопоставимым с люксембургским подоходным налогом (известным как «подлежащий налоговому тесту»).

В США издан законопроект, включающий в себя требование отчетности о бенефициарном владении.

Информация, предоставляемая FinCEN, будет храниться в тайне и защищаться в соответствии с самыми высокими стандартами информационной безопасности.

11 декабря 2020 года Высший административный суд Франции (Conseil d'Etat) вынес свое решение по делу о том, имеет ли компания-резидент Ирландии постоянное представительство

во Франции в соответствии со статьей 2 Франко – ирландского Договора о подоходном налоге (1968 год), которая аналогична положению типовой Конвенции ОЭСР до обновления 2017 года.

Во-первых, суд постановил, что понятие постоянного представительства иждивенца (DAPE) включает французские компании, которые обычно принимают решения о сделках, систематически одобренных компанией-нерезидентом.

Во-вторых, суд официально постановил, что налоговые договоры могут толковаться в свете комментария ОЭСР, опубликованного после их заключения (амбулаторное толкование). В соответствии с предыдущим прецедентным правом комментарий ОЭСР мог использоваться в качестве средства толкования только в том случае, если он был опубликован до заключения соответствующего договора.

4 декабря 2020 года Бельгия предложила внести коррективы в ограничения на вычет процентов и Положения о борьбе со злоупотреблениями в отношении юрисдикций, включенных в список государств ЕС, не сотрудничающих с ней. Эти меры применяются начиная с 2021 года.

Парламент Дании принял законопроект, внесенный изменения в правила корпоративного подоходного налога в отношении постоянных представительств, вычета конечных убытков в иностранных дочерних компаниях и требований к документации по трансфертному ценообразованию (ТЦО). Правила вступают в силу с 1 января 2021 года.

В Португалии появились сборы на цифровые услуги с 19 ноября 2020 года, где издан закон, в соответствии с которым вводит: касающихся кинематографической и аудиовизуальной деятельности.

Во-первых, сбор в размере 4 % от цены за аудиовизуальную коммерческую коммуникацию включен в платформу обмена видео. Выставочный сбор стали взиматься с рекламодателей по доходам, реализованным в Португалии.

Во-вторых, ежегодный сбор в размере 1 % с доходов провайдеров абонентских услуг – по видео запросу.

Закон вступил в силу через 90 дней после даты его опубликования, то есть с 17 февраля 2021 года.

Таблица 1

Сравнение инструментов механизма устранения международного двойного налогообложения в РФ на практике

В международной практике	В Российской Федерации
Принцип территориальности	+ (в отношении иностранных организаций)
Принцип резидентства	+ (в отношении российских организаций)
Понятие «резидент» и «нерезидент»	-
Принцип источника дохода	+
Правила источников дохода	-
Налоговый статус коммерческой деятельности:	
Постоянное представительство	+
Независимый агент	+
По контрактам с местными фирмами	+
Методы определения прибыли с постоянного представительства:	
Прямой	+
Косвенный	+ (ограничен)
Методы устранения двойного налогообложения:	
Зачет	+
Вычет	-
Освобождение	-

Источник: [3–9]

Таким образом, международное налогообложение, являясь серьезным инструментом в регулировании внешнеэкономической деятельности предприятий и государств в целом, требует особого внимания в условиях стремительно меняющегося мира и всеобъемлющей цифровизации.

Между тем, многократное международное налогообложение ложится дополнительным бременем не только для налогоплательщиков, но и несет негативные последствия для всех участников налогово-правовых отношений.

Если в стране преследуются только фискальные интересы, то по мимо того, что не будут соблюдаться основные общеправовые принципы, как уважение прав человека и основных свобод, не дискриминация и т.д., но и создаются естественное препятствие для развития международных экономических отношений и международного сотрудничества.

Потому в мировой практике устранение двойного налогообложения имеет важнейшее значение и имеются отличия

в порядке применения метода освобождения в стране резидентства [1–7].

Рассмотрим опыт устранения двойного налогообложения в странах Евразийского пространства.

Определенный опыт накоплен и в процессе избежания двойного налогообложения в странах ЕАЭС. Так, имеются соглашения, заключаемые со странами СНГ, заключенные до и после 1992 года. Есть группа соглашений, заключенных с развитыми и развивающимися странами с 1992 года. Следует упомянуть и о такой группе договоров, заключенных в период СССР и действующих и поныне.

Конвенции об устранении двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доход и капитал заключены в двустороннем порядке и могут быть прокомментированы только компетентными органами стран – участников Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года [1–7].

Во всех странах ЕАЭС действуют сложная система международного соглашения об избежании двойного налогообложения. Аргументом тому могут быть существующая практика процессов, позволяющих избежать двойного налогообложения, например, Казахстана и России.

Для своих резидентов в России применяется метод налогового зачета. Сравнение инструментов представлено в таблице 1.

Налоговыми органами различных государств предусмотрены следующие методы устранения налогообложения своих резидентов:

1. Метод освобождения.
2. Метод зачета.
3. Метод налогового вычета.

Так, компании – резиденты несут большую налоговую нагрузку, в связи с чем происходит реинвестирование национальной экономики и предотвращается вывоз капитала за границу.

В России двойное налогообложение ныне устраняется следующим образом: если резидент России владеет капиталом в Казахстане, который в соответствии с положениями Конвенции может облагаться налогом в Казахстане, то сумма налога на этот доход или капитал, уплачиваемый в Казахстане, может быть вычтен из налога, взимаемого с этого резидента в России.

Российской организации придется предоставить налоговому агенту документ, подтверждающий резидентство в РФ. Последний должен соответствовать требованиям пункта 4 статьи 219 НК РК.

Если условия статьи 212 НК РК не выполняются, налоговый агент обязан в момент выплаты дохода нерезиденту удержать подоходный налог и перечислить его в бюджет или на условный банковский вклад, открытый на нерезидента (ст.216 НК РК).

Россия завершила внутренние процедуры для вступления в силу норм МЛІ, и с 01.01.2021 г. конвенция начала действовать в отношении 34 стран с учетом ряда ограничений. Казахстан же подписал и ратифицировал 44 конвенций.

Принято распоряжение Правительства России от 8 августа 2015 года № 1531-р «О заключении путем обмена нотами Соглашения о порядке признания официальных документов, подтвержда-

ющих резидентство, выданных компетентными органами РФ и РК в рамках Конвенции между ПРФ и ПРК об устранении двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» [3–10].

Между Министерством юстиции Российской Федерацией и Министерством финансов Республики Казахстан был разработан проект Соглашения о порядке признания официальных документов, подтверждающих резидентство, выданных органами Казахстана и России в рамках Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством России об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал.

Аналогичное постановление принято Правительством Республики Казахстан от 29 октября 2015 года № 863 [1–5]. Согласно ему, Министерству иностранных дел РК поручено подписать Соглашение в форме обмена нотами о порядке признания официальных документов, подтверждающих резидентство, выданных государственными органами РФ и РК в рамках Конвенции между ПРФ и ПРК об устранении двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доход и капитал.

4 марта 2016 г. соглашение о порядке признания официальных документов, подтверждающих резидентство, выданных уполномоченными органами Российской Федерации и Республики Казахстан в рамках Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (заключено путем обмена нотами, вступило в силу 29 ноября 2016 года) [12–15].

Тема избежания двойного налогообложения становится все более актуальной и требует дальнейшей проработки в практической и теоретической плоскостях. Принимаемые правительствами стран нормативно-правовые акты, связанные с данной проблемой, а также международные договоры играют значительную роль в разрешении сложившейся ситуации, но требуется и дальнейшая активная работа в данном направлении.

Библиографический список

1. OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (Paris, 1992 and periodic supplements). [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (дата обращения 30.04.2022).
2. Договор о Евразийском экономическом союзе (с изменениями на 1 октября 2019 года) (редакция, действующая с 28 октября 2021 года) Ратифицирован Федеральным законом от 03.10.2014 N 279-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая N 146-ФЗ (ред. от 26.03.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 26.04.2022).
4. Joseph Guttentag and Revem Avi-Yonah, "Closing the International Tax Gap, In Max B.Sawicky, ed. Bridging the Tax Gap: Addressing the Crisis in Federal Tax Administration, Washington, DC, Economic Policy Institute, 2005.
5. Подчуфарова И.В. Принципы правового регулирования двойного налогообложения (международно-правовой аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 9. С. 174.
6. Налоговый кодекс Республики Казахстан. [Электронный ресурс]. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk> (дата обращения 21.04.2022).
7. Официальный интернет-портал правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 11 августа 2015 г., Собрание законодательства Российской Федерации от 17 августа 2015 г. № 33 ст. 4876.
8. О подписании Соглашения в форме обмена нотами о порядке признания официальных документов, подтверждающих резидентство, выданных государственными органами Республики Казахстан и Российской Федерации в рамках Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал. Постановление Правительства Республики Казахстан от 29 октября 2015 года № 863.
9. Соглашение о порядке признания официальных документов, подтверждающих резидентство, выданных уполномоченными органами Российской Федерации и Республики Казахстан в рамках Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал. [Электронный ресурс]. URL: <https://docs.cntd.ru/document/420354347> (дата обращения 10.05.2022).
10. Ниязбекова Ш.У. Методы оптимизации налога на прибыль организаций // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2018. № 2 (43). С. 32–39.
11. Ниязбекова Ш.У., Иванова О.С. Развитие fintech и big data в финансовой сфере: особенности, проблемы, возможности // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. 2020. № 1 (32). С. 30–36.
12. Ниязбекова Ш.У., Молдашбаева Л.П., Успамбаева М.К. Об институциональных и правовых проблемах государственного аудита и финансового контроля // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. 2019. № 3 (30). С. 15–20.
13. Имангожина З.А., Ниязбекова Ш.У. Международное экономическое сотрудничество стран персидского залива в газовом секторе // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. 2019. № 1 (28). С. 15–20. DOI: 10.21777/2587-554X-2019-1-15-20.
14. Ниязбекова Ш.У., Буневич К.Г. Анализ социально-экономического развития города Астаны // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. 2017. № 3 (22). С. 24–31. DOI: 10.21777/2307-6135-2017-3-24-31.
15. Яровенко С.Э., Ниязбекова Ш.У. Сравнительный анализ мировых финансовых кризисов, их причины и последствия // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. 2021. № 4 (39). С. 48–57. DOI: 10.21777/2587-554X-2021-4-48-57.