

О ДВОЙНОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ В РОССИЙСКОМ НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

М.В. Емельянцева,

юрист юридической компании «Налоговик»

Налогообложение — категория не только юридическая, но и экономическая. С одной стороны, это процесс установления и взимания налогов в стране, определение величин налогов и их ставок, а также порядка уплаты налогов и круга юридических и физических лиц, облагаемых налогами¹. С другой стороны, для практического исполнения этой функции необходимо правовое регулирование. Систему правовых норм налогового законодательства составляют федеральные законы, законы субъектов Российской Федерации, а также нормативные правовые акты, принятые представительными органами местного самоуправления, касающиеся местных налогов и сборов.

Кроме того, в ст. 7 Налогового кодекса РФ установлен порядок применения на территории Российской Федерации международных договоров, в соответствии с которыми правила и нормы международных договоров Российской Федерации имеют приоритет перед нормами, установленными национальным налоговым законодательством. Таким образом, можно констатировать прямое применение международных правовых норм в налоговом праве России.

Само понятие двойного налогообложения в действующем российском налоговом законодательстве не раскрывается и, по сути, не запрещено. По смыслу ст. 232, 311, 386.1 НК РФ в отношении налогов на имущество и доходы понятно, что указанное понятие охватывает случаи налогообложения одного и того же объекта дважды. А.А. Шахматев выделил однократность как существенный признак принципа недопустимости многократного взимания налога, поясняя, что «один и тот же объект может облагаться одним и тем же налогом (налогом одного вида) только один раз за определенный законом период налогообложения»².

До принятия части первой НК РФ в ст. 6 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» был установлен принцип однократности налогообложения: один и тот же объект мог облагаться налогом одного вида только один раз за определенный период. Сегодня в ст. 3 НК РФ, закрепляющей основные начала законодательства о налогах и сборах, подобный принцип не упоминается.

При этом практическое значение закрепления данного принципа непосредственно в законодательстве нельзя недооценивать, поскольку только в виде правовой нормы идеи могут иметь юридическую силу и обеспечиваться принудительной силой государства. Сложившаяся ситуация дает основания сомневаться в том, что в действительности двойное налогообложение в Российской Федерации отсутствует.

Прежде чем приступить к исследованию, необходимо определиться с понятием двойного налогообложения относительно общепринятой структуры налогового правоотношения. Субъекты налогового правоотношения — налоговые органы и налогоплательщики. Объектами выступают объекты налогообложения — доходы, расходы, имущество, явления (в соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ). Для налогообложения важны характеристики объекта, которые имеют счетное выражение и участвуют в расчете налога — налоговая база. И, наконец, последний необходимый элемент — правовая норма — правило, согласно которому должен быть уплачен налог.

¹ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2006.

² Шахматев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования: монография. М., 2010.

Теперь необходимо определить, в чем именно заключается двойственность при двойном налогообложении. Как было установлено ранее, один и тот же объект при двойном налогообложении за один налоговый период дважды облагается налогом. Все элементы налогового правоотношения при этом остаются те же: субъект, объект, налоговая база, правовая норма. Изменение хотя бы одного из них свидетельствует о том, что речь идет о другом налоговом правоотношении. Для большей наглядности структура налогового правоотношения при двойном налогообложении представлена на схеме 1.

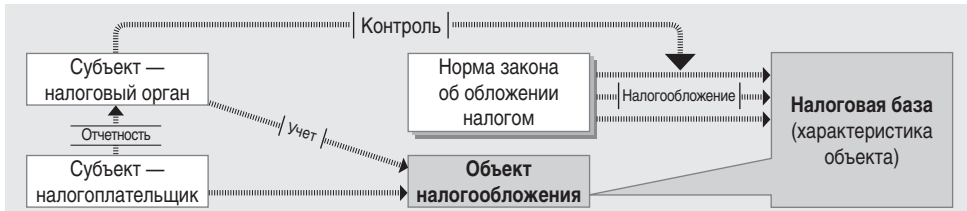


Схема 1. Структура налогового правоотношения при двойном налогообложении

В области теории налогообложения и налогового права принцип однократности считается одним из общепринятых и основополагающих³. Отсутствие прямого запрета двойного налогообложения в российском законодательстве не мешает арбитражным судам принимать решения, основываясь на одном только упоминании о недопустимости двойного налогообложения, без указания на конкретные нормы действующего законодательства. Так, в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 14 января 2011 г. № Ф03-9283/2010 суд установил, что двойное взыскание одной и той же суммы в виде доначисленного налоговым органом единого социального налога и в виде взыскиваемых Пенсионным фондом РФ страховых взносов может привести к «нарушению конституционного принципа однократности налогообложения». На этом основании кассационный суд удовлетворил жалобу и признал недействительным решение налоговой инспекции по доначислению спорной суммы налога и соответствующих пеней несмотря на то, что в Конституции РФ нет и никогда не было нормы об однократности налогообложения.

Такое расширительное толкование налогового права лишь подтверждает мнение специалистов о том, что принцип однократности налогообложения отсутствует как в действующем российском законодательстве, так и в практике его применения⁴, а следовательно, системе норм НК РФ свойственно двойное налогообложение⁵.

В экономической литературе представляют обычно два варианта двойного налогообложения: объект может облагаться как разными налогами, так и одним и тем же налогом дважды — в двух разных странах. В качестве примера первого вида двойного налогообложения обычно приводят ситуацию с обложением заработной платы работника подоходным налогом и налогом на фонд заработной платы предприятия, в который входит и заработная плата работника⁶. Таким налогом на фонд заработной платы в российском законодательстве был до 2010 г. единый социальный налог. Можно предположить, что в период действия главы 24 НК РФ в России фактически существовало двойное налогообложение. Однако, по нашему мнению, подобное мнение ошибочно. Действительно, согласно ст. 209, 236 НК РФ объектом обложения и для налога на доходы физических лиц, и для единого социального налога выступала начисленная заработная плата работника. И в самом деле, за один и тот же налоговый период заработок облагался двумя указанными налогами, уплачивать которые должен был работодатель. Тем не менее в описываемой ситуации не совпадал в одном и том же лице налогоплательщик — субъект налогового правоотношения.

³ Косолапов А.И. *Налоги и налогообложение: Учебное пособие*. М., 2005. С. 23—24.

⁴ Иванова Е.Н. Принцип однократности налогообложения и проблемы его реализации // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 5.

⁵ Борзунова О.А. *Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования*. М., 2010.

⁶ Райсберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. *Указ. соч.*

Для налога на доходы физических лиц налогоплательщиком в соответствии со ст. 208 НК РФ признается сам получатель дохода — физическое лицо, работник, только обязанность по взысканию и уплате переложена законодателем на работодателя как налогового агента. А вот в отношении единого социального налога и в самом деле налогоплательщиком выступал сам работодатель, производивший выплату физическим лицам по ст. 235 НК РФ. Значит, один налог платил работодатель, а другой — работник. При этом налоговой базой для первого выступали его затраты, а для второго — его доходы, то есть прямо противоположные по своей сути экономические категории. В рассматриваемой ситуации фактически имеют место два разных субъекта налоговых правоотношений, причем указанные правоотношения не идентичны, а лишь сходны в некоторых аспектах. Таким образом, в связи с тем, что налогоплательщик не совпадает в одном лице в обоих случаях налогообложения одних и тех же сумм разными налогами, нельзя признать факт двойного налогообложения.

Хотелось бы обратить внимание на то, что единый социальный налог как раз наглядно демонстрировал однократность налогообложения в российском налоговом законодательстве, однако в сочетании с другим налогом — налогом на прибыль. В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций является сумма полученных доходов, уменьшенная на величину произведенных для их получения расходов. В силу ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Следовательно, предоставление права на налоговый вычет суммы уплаченных социальных взносов позволяет избежать двойного налогообложения.

Приведем еще один пример. В постановлении ФАС Уральского округа от 24 марта 2008 г. № Ф09-1890/08-С2 по делу № А47-394/07 суд признал необоснованным вывод налоговой инспекции о занижении налоговой базы по НДС на суммы авансовых платежей. Инспекторы, исчисляя налогооблагаемую базу, включили в нее как суммы оплаты по отгруженной продукции, так и стоимость отгруженных товаров, что повлекло за собой двойное налогообложение одних и тех же операций. В данной ситуации имеется в виду, что налог был рассчитан и взыскан дважды с одной и той же реализации товаров.

На этом примере хотелось бы проиллюстрировать характерную особенность налога на добавленную стоимость, связанную с определением налоговой базы по нему. Вообще, в НК РФ нет определения или метода расчета для показателя «добавленная стоимость». В соответствии с п. 2 ст. 153 НК РФ налоговая база определяется размером дохода или выручкой от реализации. На этом основании можно сделать вывод о том, что именно добавленная стоимость объектом налогообложения в Российской Федерации как раз и не является. Также подвергается критике и формулировка понятия объекта обложения НДС. Согласно ст. 146 НК РФ таковыми признаются операции, которые не могут быть измерены и сосчитаны.

При расчете НДС используется так называемый инвойсный метод — своеобразный налоговый учет, при котором налогоплательщики передают друг другу специальный документ (счет-фактуру), в котором выделена сумма налога. По окончании налогового периода налогоплательщик исчисляет разницу между общей суммой НДС к уплате по выданным на реализованную продукцию и услуги счетам-фактурам и общей суммой НДС по счетам-фактурам на оплаченные и оприходованные товары, работы и услуги («входящий» НДС). Разница подлежит уплате в федеральный бюджет Российской Федерации.

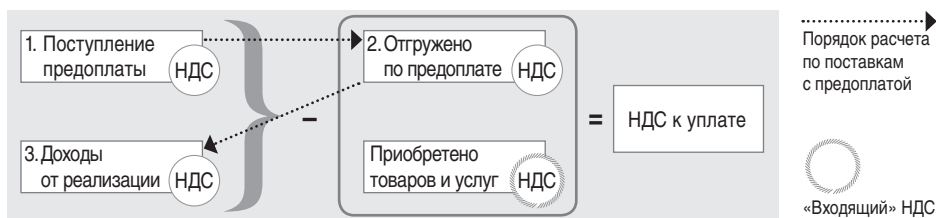


Схема 2. Проведение расчетов по НДС (упрощенно)

Этот расчетный механизм позволяет за счет применения налоговых вычетов «входного» НДС избежать повторного налогообложения той части стоимости товаров, работ, услуг, которая уже облагалась НДС. В случае поступления предоплаты налогоплательщик должен начислить НДС, который потом будет сторнирован (исключен) при отгрузке товара, оплаченного авансом. Таким образом достигается избежание двойного налогообложения по сделкам с подобным порядком расчетов. В описанном выше примере налоговая инспекция попыталась обложить налогом как выручку от реализации (см.: схема 2, блок 3), так и отгруженный в счет полученного аванса от покупателя товар (см.: схема 2, блок 2), что создало ситуацию двойного налогообложения.

В данном случае имело место нарушение требований налогового законодательства, поскольку принятие к вычету сумм НДС по авансу и отгрузке должно производиться в соответствии с п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ. Именно это нарушение налоговых норм и легло в основу судебного решения, а не голословно заявленный принцип недопустимости двойного налогообложения.

Рассматривая подробно структуру налога на добавленную стоимость, можно заключить, что, по сути, его налоговая база представляет собой оплату собственного вклада в производство (в основном — оплату труда работников) и прибыль. А прибыль в свою очередь тоже облагается налогом. Нет ли и здесь двойного налогообложения? Простой экономический расчет показывает, что в данном случае действительно имеет место ситуация «налог с налога».

Например, цена некоего товара — 100 руб. При этом затраты на его производство составили 75 руб., то есть прибыль — 25 руб. (100 руб. – 75 руб.). При реализации товара необходимо уплатить НДС с цены этого товара: $100 \text{ руб.} \times 18 \% = (75 \text{ руб.} + 25 \text{ руб.}) \times 18 \% = 18 \text{ руб.}$ Вычет «входящего» НДС может быть произведен лишь по некоторым затратам, но не по прибыли. Следовательно, прибыль облагается двумя разными налогами дважды — налогом на прибыль как таковую и налогом на добавленную стоимость как неотъемлемую часть цены.

Анализ показывает, что формально в рассматриваемом случае двойное налогообложение отсутствует. Важно то, что налоговая база у этих налогов все-таки не совпадает. Для налога на прибыль базой выступает разница между полученными доходами и произведенными расходами, а для НДС — стоимость реализованной продукции, работ, услуг. Поскольку прибыль всегда входит в добавленную стоимость, экономическая сущность налоговой базы идентична, но не одинакова. Да и говорить о математическом равенстве этих двух величин не приходится.

Таким образом, чтобы найти чистый случай двойного налогообложения в налоговой системе Российской Федерации, необходимо обнаружить разные налоги с одним и тем же объектом налогообложения. И такой пример действительно есть, речь идет о транспортном налоге и налоге на имущество организаций.

Согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе. В то же самое время по смыслу ст. 358 НК РФ объектом налогообложения транспортным налогом признаются различные транспортные средства, которые вполне входят в понятие движимого имущества согласно п. 2 ст. 130 ГК РФ. Необходимо отметить, что в отличие от всех рассмотренных выше ситуаций эта стала предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ.

В запросе о проверке конституционности п. 1 ст. 374 НК РФ подробно описывалась сложившаяся ситуация, которая характеризовалась как двойное налогообложение. В результате Конституционным Судом РФ было принято определение от 14 декабря 2004 г. № 451-О, в котором были приведены контрдоводы. В частности, суд указал, что указанные налоги имеют самостоятельные объекты налогообложения и самостоятельные налоговые базы. Причем разница, по существу, заключается в различии характеристик транспортного средства: по налогу на имущество организаций налоговая база определяется его стоимостью, а по транспортному налогу — мощностью двигателя. При этом объект налогообложения транспортным налогом был описан судьями как физические свойства, обуславливающие соответствующий уровень воздействия на состояние дорог общего пользования. Действительно, налоговая база согласно ст. 53 НК РФ может быть выражена стоимостной,

физической или иной характеристикой объекта налогообложения. Поэтому данная ситуация не должна рассматриваться как двойное налогообложение.

Немного позже этот же вопрос был рассмотрен и Верховным Судом РФ. В определении Верховного Суда РФ от 9 марта 2005 г. № 93-Г05-1 довод заявителя об установлении двойного налогообложения был признан необоснованным, поскольку законодательством определены различные налоговые ставки и налоговые базы. В обоснование своей позиции судьи указали, что размер транспортного налога зависит от мощности двигателя транспортного средства, а размер налога на имущество организаций — от среднегодовой стоимости имущества.

Однако фактически объект, с которого взимаются налоги, один и тот же — конкретное транспортное средство. Экономическая сущность объекта налогообложения в обоих случаях одинакова — это способность имущества, в частности транспортного средства, приносить своему владельцу доход в результате непосредственного использования. Применение разных показателей налоговой базы препятствует признанию факта двойного налогообложения лишь формально, но не по содержанию. Именно так характеризует сложившуюся ситуацию и А.В. Брызгалин⁷. Таким образом, представляется возможным исключить из формулировки двойного налогообложения требование о единственности и полной идентичности налоговой базы. К сожалению, в связи с отсутствием законодательно закрепленного принципа однократности налогообложения не имеет особого практического значения точность формулировок.

Споры в научной среде не приводят к отмене несправедливых норм налогового законодательства, не решается проблема и на уровне правоприменительной практики. Пять лет назад С.С. Попова писала о том, что неоднократные обращения в Конституционный Суд РФ о двойном налогообложении не дали практического результата, поскольку «ни в одном из решений конституционно-правовой смысл принципа недопустимости двойного налогообложения выявлен не был»⁸. На сегодняшний день ситуация не изменилась.

Закрепление в налоговом законодательстве принципа однократности налогообложения позволило бы налогоплательщикам не только в полном объеме защищать свои нарушенные права, но и установить определенные рамки для законодательной деятельности в области налогового права. ■

⁷ Брызгалин А.В. К вопросу об однократности налогообложения // *Налоги и финансовое право*. 2010. № 8. С. 32—33.

⁸ Попова С.С. Принцип недопустимости двойного налогообложения в решениях Конституционного Суда РФ // *Право и политика*. 2005. № 4. С. 4.

Ключевые слова

двойное налогообложение; налоговое законодательство; транспортный налог; налог на имущество организаций; налог на добавленную стоимость; единый социальный налог; налог на доходы физических лиц

Список литературы

1. Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. М., 2010.
2. Брызгалин А.В. К вопросу об однократности налогообложения // *Налоги и финансовое право*. 2010. № 8.
3. Иванова Е.Н. Принцип однократности налогообложения и проблемы его реализации // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 5.
4. Косолапов А.И. *Налоги и налогообложение: Учебное пособие*. М., 2005.
5. Попова С.С. Принцип недопустимости двойного налогообложения в решениях Конституционного Суда РФ // *Право и политика*. 2005. № 4. С. 4.
6. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. *Современный экономический словарь*. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2006.
7. Шахматьев А.А. *Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования: монография*. М., 2010.