# Дания - общие принципы налогообложения

Дания - страна с достаточно высоким уровнем налогов. В структуре доходов бюджета около половины занимает подоходный налог с физических лиц. Размер налоговой ответственности зависит от статуса налогоплательщика (резидента или нерезидента) и от источника получения дохода.

Кроме граждан, проживающих постоянно на территории Дании, к резидентам относятся физические лица, находящиеся на территории страны в течение полных шести месяцев, даже если они не имеют постоянного жилья. Резиденты выплачивают налог со всего дохода, полученного как в стране, так и за ее пределами, нерезиденты - только с доходов, полученных на территории Дании. Различные виды доходов облагаются по разным ставкам. Для целей налогообложения доходы дифференцируются по следующим группам: личные доходы, доходы от капитала, налогооблагаемого простого дохода и дохода от акций. Личный доход включает: заработную плату, суммы возвращенного налога, стоимость бесплатного жилья, расходы по служебному автомобилю, использованному в личных целях, пенсии, чистый доход от предпринимательской деятельности (исключая затраты и процентный доход).

Доход от капитала состоит из: чистых процентов, налогооблагаемой прибыли при продаже акций, удерживаемых в собственности более трех лет, дивидендов от зарубежных компаний (в случае, если налог, удержанный в иностранном государстве, меньше датского), сумм арендной платы за жилье, предоставляемое внаем. Налогооблагаемый простой доход - это совокупность личного дохода и дохода от капитала за исключением льгот, вычетов и освобождений.

Доход от акций включает: налогооблагаемую прибыль от продажи акций, удерживаемых более чем три года, дивиденды, полученные от датских компаний, зарубежных компаний (если причитающийся налог зарубежного государства существенно ниже датского) и некоторые доходы, распределяемые инвестиционными трастами.

Подоходный налог включает в себя государственный, муниципальный и церковный налоги. Средняя ставка муниципального и церковного налогов в сумме составляет 29,5 %. Ставка государственного налога дифференцирована в зависимости от дохода. Если простой налог превышает 134500 датских крон, дополнительно устанавливается налог в размере 5 % и 15 % - при превышении дохода 243500 датских крон. Предельная ставка подоходного налога составила в 1996 г.- 61 %, в 1998 г. предполагается ее снижение до 58 %. В 1994 г. введен новый налог в социальные фонды. Ставка в 1996 г. составила 7 % от валовой заработной платы. Эти взносы удерживаются работодателем и уплаченные суммы налога уменьшают налогооблагаемую базу на сумму персонального вычета, который составляет в среднем 13224 датских крон.

Взносы в государственные пенсионные и страховые фонды также могут вычитаться из налогооблагаемой базы. Кроме того, налогооблагаемая база может быть уменьшена на суммы взносов по страхованию по безработице, суммы пожертвований, некоторые виды транспортных расходов, затраты на воспитание детей и алименты.

Налогом на доход от капитала облагается краткосрочная прибыль, возникающая от операций по акциям, находящимся во владении менее чем три года. При этом прибыль уменьшается на суммы краткосрочных убытков, а неучтенные краткосрочные потери могут переноситься в счет краткосрочной прибыли, полученной в течение последующих пяти лет. Прибыль, возникающая при реализации акций, принадлежащих кому-либо на праве собственности более чем три года, облагается налогом в зависимости от того, включены акции в список котировок или нет. Физическое лицо, владеющее листинговыми акциями, рыночная стоимость которых не превышает 106600 датских крон (за 1996 г.), освобождено от уплаты налога с полученной прибыли, а убытки не вычитаются. Для листинговых портфелей, стоимость которых более 106600 датских крон, полученная прибыль облагается как доход от акций. Ставка налога на доход от акций за доход, не превышающий 33800 датских крон, установлена в размере 35 %, а на доход более 33800 датских крон - 40 %.

Убытки могут быть зачтены за счет прибыли по такой же категории долгосрочных доходов, а убытки свыше этих сумм могут быть перенесены в счет прибыли последующих пяти лет. \

Стоимость портфеля оценивается в конце каждого года, или во время его продажи или приобретения. Все доходы от не листинговых акций (акций, которые не участвуют в котировках) облагаются по ставкам 25 % и 40 % в соответствии с размером портфеля акций. Льготы по понесенным убыткам достаточно весомы. Убытки сначала вычитаются за счет полученной долгосрочной прибыли, но если это по некоторым причинам неосуществимо, то суммы убытков могут быть предметом уменьшения налогооблагаемой прибыли.

Прибыль от продажи частного дома или квартиры, в которой их собственник жил в течение длительного периода, обычно освобождается от налога.

Капитальная прибыль, полученная от продажи или погашения облигаций или других ценных бумаг, выпущенных в эквиваленте датских крон, освобождается от налогообложения при условии, что номинальная процентная ставка по этим финансовым инструментам не более 6-7 % по эмиссиям, проведенным до 1995 г.).

Прирост в отношении долговых инструментов, приносящих низкий доход, облагается налогом как доход от капитала. Прирост капитала или убыток от реализации или погашения облигаций и других финансовых операций в иностранной валюте облагается точно так же, как и доходы в национальной валюте. Доход от инвестиционной деятельности, проценты и некоторые зарубежные инвестиции включаются в капитальные доходы. Дивиденды облагаются налогом в размере 25 %, этот налог удерживается у плательщика компанией, осуществляющей свои обязательства. Доход по дивидендам, превышающим 33800 датских крон, облагается налогом по ставке 40 %.

Установлены особые правила налогообложения для иностранных работников. Иностранные граждане, находящиеся на территории Дании от 6 месяцев до 3 лет, могут по желанию получать заработную плату в наличной форме по специальному налоговому режиму при условии, что они являются резидентами Дании и наняты на работу датским работодателем, имеющим постоянное представительство на территории Дании. В соответствии с особым налоговым режимом доход облагается по фиксированной ставке 25 %, при этом налог удерживается работодателем. На такой доход не установлено никаких вычетов. По истечении трехлетнего периода иностранному гражданину может быть дано разрешение остаться в Дании на срок до 48 месяцев, на протяжении которых его доходы будут облагаться согласно общим правилам налогообложения в Дании. Если он останется на ее территории и далее, то порядок налогообложения будет аналогичным для налогообложения коренных граждан. Для того чтобы выбрать специальный режим, заработная плата физического лица в наличной форме должна быть не менее 44700 датских крон.

Иностранным гражданам, которые не попадают под особый налоговый режим, может быть предоставлен налоговый кредит для покрытия расходов по обустройству, если их контракт заключен на срок не более трех лет, они осуществляют свою трудовую деятельность и получают заработную плату на иностранном предприятии. Вычет в размере 8000 датских крон плюс 5 % от валового дохода, составляющих в сумме не более 25 % от валового дохода, применяется в отношении иностранцев, работающих в Дании более двух лет. Годовая налоговая декларация должна быть предоставлена в налоговые органы по месту проживания не позднее 31 мая года, следующего за отчетным годом. Если физическое лицо осуществляет предпринимательскую деятельность, то крайний срок подачи декларации - 30 июня.

Подоходный налог уплачивается авансовыми платежами в течение налогового года на основании предварительной налоговой регистрации. В зависимости от даты подачи декларации о доходах местный налоговый орган высылает налоговое извещение о сумме, причитающейся к уплате до мая или августа. Суммы, уплаченные свыше причитающегося налога, возмещаются с дополнительным процентным начислением в размере 4 % в сроки предоставления извещения налоговыми органами.

Рассмотрим основные вопросы корпоративного налогообложения. Компания считается резидентом Дании, если она была зарегистрирована согласно датскому законодательству или если главный орган управления этой компанией расположен на территории Дании. Юридические лица - резиденты Дании имеют полную налоговую обязанность по всему доходу, полученному как на территории Дании, так и за ее пределами. Компании-нерезиденты выплачивают налоги только с тех доходов, источники которых находятся в Дании, включая прибыль постоянного представительства, доходы от земельных участков, авторские гонорары, дивиденды и другие источники доходов. Налоговое бремя распространяется на доходы, полученные в отчетном финансовом году. Началом финансового года для только что созданной компании является момент ее регистрации. Ставка налога на прибыль корпораций установлена в размере 34 % и применяется как в отношении резидентов, так и нерезидентов. Не существует различий при налогообложении распределенной и нераспределенной прибыли компании.

Установлены достаточно жесткие правила определения и корректировки налогооблагаемой прибыли. Налогооблагаемая прибыль - это прибыль, взятая из итогового отчета о финансовых результатах предприятия за отчетный период. Она уменьшается на сумму фактических затрат на ведение бизнеса (ведение, сохранение и поддержание бизнеса). Однако только 25 % затрат на подготовку и проведение развлекательных мероприятий может быть вычтено из налогооблагаемой базы. Капитальные затраты обычно не уменьшают налогооблагаемую базу. Однако некоторые виды затрат на открытие и расширение бизнеса, такие, как затраты на маркетинговые исследования, гонорары, выплаченные экспертам, и регистрационная пошлина, могут уменьшить налогооблагаемую базу предприятия.

Дивиденды и проценты вычитаются в полном объеме. Предприятие может уменьшить размер чистой стоимости материальных запасов по бухгалтерским книгам предприятия в целях налогообложения до 12 % в год, независимо от других положений, вычитаемых из налогооблагаемой базы, по устаревшим и труднореализуемым объектам. Этот вычет затем должен быть прибавлен к совокупному доходу, полученному в следующем финансовом году, затем следующий вычет может быть сделан при необходимости уменьшения налогооблагаемой базы. Эта льгота предоставляется в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли за счет прибыли следующего года.

Амортизация не учитывается в целях налогообложения корпоративным налогом и, соответственно, должна быть прибавлена к балансовой стоимости активов при определении налогооблагаемого дохода. Ускоренная амортизация может быть предоставлена по машинам, оборудованию и зданиям начиная с года подписания контракта до момента доставки этих активов, контрактная стоимость которых должна превышать 700000 датских крон. Сумма амортизационных отчислений по ускоренному методу списания не может быть выше 30 % от общей стоимости по контракту и не должна превышать 15 % в год. Специальные повышенные ставки амортизационных отчислений установлены для зданий, машин и оборудования, принадлежащею предприятиям, основанным (зарегистрированным) на территории зон свободного предпринимательства.

Прибыль рассчитывается путем уменьшения стоимости реализации на стоимость приобретения. Налогооблагаемая база по налогу на прибыль от капитала складывается из прибыли и убытков, полученных сумм в счет выплаты долгов и долговых требований. Прибыль, полученная от продажи имиджа фирмы, облагается по обычной ставке корпоративного налога - 34 %. Прибыль, полученная от реализации акций, находившихся во владении более чем 3 года, освобождена от налога, если операции с ценными бумагами не являются специальной деятельностью (основным источником дохода). Прибыль, полученная от распоряжения объектами недвижимости, принадлежащими на правах собственности более чем три года, может быть уменьшена до 5 % за каждый год (после трех лет инкубационного периода) владения недвижимостью, но не более 30 %. Дивиденды освобождаются от налога при условии, что их получатель владеет не менее чем 25 %-ным пакетом акций в течение полного финансового года. В остальных случаях 66 % нераспределенных дивидендов должны быть включены в налогооблагаемую базу. Если дивиденды получены от зарубежных источников, то они подлежат обложению налогом согласно датскому законодательству. Если налог на зарубежные дивиденды не удерживался у источника выплаты, то вся сумма полученных дивидендов включается в налогооблагаемую базу и облагается налогом в том году, в котором он был объявлен. Убытки, понесенные в финансовом году, могут быть списаны в течение последующих пяти лет и не могут быть списаны за счет прибыли года, в котором они были получены.

Работодатель обязан выплачивать за каждого работника, занятого полный рабочий день, ежемесячный взнос в пенсионный фонд в размере 1491 датских крон. Суммы, выплачиваемые в пенсионный фонд, полностью вычитаются из налогооблагаемой базы при расчете корпоративного налога. Датская компания, имеющая отделение или филиал за рубежом, обязана включать в совокупный доход головной компании прибыли и убытки, полученные этим отделением в отчетном финансовом году. Однако датская компания может получить налоговый кредит на сумму доходов, полученных из зарубежного источника, при условии, что доходы, принадлежащие этому отделению, не будут превышать 50 % от суммы совокупного дохода из всех источников. Если имеется соглашение об избежании двойного обложения, то возможна корректировка налогооблагаемой прибыли, вплоть до полного устранения налогового бремени в отношении доходов из зарубежных источников.

Также в целях поощрения деятельности по освоению зарубежных рынков фирме может быть установлена льготная ставка налога на прибыль. Однако льготное налогообложение доходов от зарубежных источников постепенно ликвидируется и к 2000 г. предполагается эту льготу полностью отменить. Налог уплачивается двумя авансовыми платежами: 20 марта и 20 ноября отчетного финансового года. Суммы авансовых платежей рассчитываются как средняя сумма налога за последние три года, соответственно один взнос равен 50 % от этой суммы. Для тех компаний, которые были образованы до 29 января 1992 г. и их зарубежных филиалов является обязательным авансовая форма расчетов по налогу на прибыль. Остальные компании имеют выбор между авансовой формой и оплатой по счету получения дохода.

Компании, применяющие форму выплаты налога по счету, при неполном перечислении причитающегося налога обязаны заплатить пени в размере с 11,75 % от суммы неуплаченного налога. Налоговая декларация по налогу на прибыль корпораций должна быть представлена в налоговые органы не позднее 6 месяцев до окончания финансового года. Если окончание финансового года попадает в промежуток от 1 января до 31 марта, то крайний срок для представления декларации - это 1 июля. Пересмотр и перерасчет поданных деклараций может проводиться вплоть до 31 июля.

Предприятия, оперирующие материальными запасами, за которые подлежит уплата НДС и имеющие годовой оборот, превышающий 20000 датских крон, обязаны зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС. Если зарубежное представительство не должно регистрироваться на территории Дании как обособленное юридическое лицо, то от имени этого представительства регистрации в качестве плательщика НДС подлежит физическое лицо, являющееся резидентом Дании, либо другое юридическое лицо, зарегистрированное в Дании. Ставка НДС установлена в размере 25 %. Экспортные поставки товаров и предоставление некоторых услуг, таких, как медицина, образование, пассажирский транспорт, финансы, страхование и т.д. освобождены от уплаты НДС. С импортных товаров НДС взимается по ставке 25 %. Декларации по НДС должны представляться в налоговые органы ежеквартально вместе с документами, подтверждающими факты оплаты НДС не позднее 10-дневного периода до окончания отчетного квартала. При неуплате или недоплате НДС налагаются штрафные санкции, а переплаченные суммы НДС возмещаются с начисленным на них процентом. Резиденты уплачивают налог на имущество, расположенное как на территории Дании, так и за ее пределами. Нерезиденты - только на имущество, находящееся в Дании. В 1996 г. ставка налога на имущество установлена в размере 0,7 % от чистой стоимости имущества, стоимость которого превышает 2,4 миллиона датских крон. Супружеские пары облагаются налогом на имущество раздельно.

Налог с наследства на имущество уплачивается: со всего имущества, если умерший являлся резидентом Дании; только с имущества, расположенного на территории Дании, если умерший - нерезидент. Однако имущество, находящееся в Дании, является объектом обложения налогом независимо от статуса резидентства.

Налог на наследование выплачивается только на недвижимость по ставкам от 15 % до 36,25 % в зависимости от степени родства получателя и умершего. Подарки облагаются налогом как обычный доход у их получателя. Однако подарки супругам, родителям или детям облагаются специальным налогом на подарки по ставке 15 %. Налог уплачивается в случаях, если даритель или получатель являются резидентами Дании либо если имущество расположено на датской территории. Ежегодный необлагаемый размер подарка детям - 4100О датских крон.