

УДК 336.225.676

**С.Н. МОРОЗОВ**, Національний університет державної податкової служби України

## ДО ПИТАННЯ ЩОДО ПРИРОДИ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ УГОД ПРО РЕГУЛЮВАННЯ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

*Ключові слова:* подвійне оподаткування, класифікація міжнародних угод

Подвійне оподаткування досліджується в сфері податково-правового регулювання не так вже і давно; його проблеми найчастіше розглядаються в двох аспектах. Переважно про це йдеться, коли аналізується зміст та місце міжнародних договорів як джерела податкового права. Це обумовлюється тим, що договори про уникнення подвійного оподаткування є найпоширенішим прикладом міжнародних договорів в системі джерел податкового права. Треба враховувати також і напрямок дослідження суб'єктного складу податкових правовідносин, коли без дослідження проблем подвійного оподаткування неможливо обійтися при характеристиці резидентства як одного з вихідних положень характеристики статусу платника податків. Певних сторін цієї проблеми торкалися в своїх дослідженнях деякі фахівці в сфері податкового права. Йдеться, перш за все, про роботи Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка, Л.В. Крупи, С.Г. Пепеляєва тощо. Необхідно мати на увазі, що дослідження Л.В. Крупи відбувалося переважно з боку господарського права. В той же час, нарешті, які були би спрямовані на з'ясування саме особливостей податково-правового регулювання, досі не було.

Метою цієї публікації є з'ясування проблем уникнення подвійного оподаткування в розрізі податково-правового регулювання, аналіз виникнення подвійного оподаткування як похідного процесу від колізійних підстав в податковому праві. Головну увагу буде приділено ха-

рактеристичі природи міжнародних угод, які регулюють усунення подвійного оподаткування. При цьому дослідження буде будуватись як в напрямку класифікації таких договорів, так і в напрямку виокремлення їх структури, окремих складових частин.

Головною підставою реалізації податкових угод є узгодження декількох рівнів волевиявлення суб'єктів. Нам здається, що в цьому випадку йдеться про три таких рівні. По-перше, найголовнішим є прояв волі держави, яка є суб'єктом, що складає та заключає угоду стосовно уникнення подвійного оподаткування з іншою державою (в цьому випадку ми певним чином абстрагуємось від тих осіб, які представляють державу). По-друге, це воля певних органів держави, які дають згоду на застосування такого договору, легалізують його дію, переводять настанови такого договору у форму відповідних законодавчих норм. Так, відповідно до ст.9 Конституції України: "Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України" [1]. По-третє, воля відповідних контролюючих та податкових органів, зусиллями яких і забезпечується реалізація вельнів, що містяться у договорах, які регулюють проблеми уникнення подвійного оподаткування. По-четверте, дії платників податків. В цьому випадку може йтися не про будь-якого платника податку, а лише такого, який потрапляє на межу національних систем оподаткування, діяльність або об'єкти оподаткування якого стають підставами для нарахування податків як в Україні, так і на території іншої держави.

З приводу цього треба погодитись з зауваженням М.П. Кучерявенка, який звертав увагу на те, що податкові угоди характеризуються важливою рисою: їх дія не однакова для податкових органів держав, що домовляються і для платників податків [2, с.582-589]. Останні не зобов'язані користуватися положеннями податкових угод, оскільки для поширення на них цих положень у кожному випадку від платни-

ка податків потрібна заява про його відповідний статус. В той же час, податкові органи зобов'язані віддавати перевагу податковим угодам, якщо вони суперечать або не збігаються з нормами чинного національного податкового законодавства.

Це обумовлюється тим, фактом, що податкові угоди в принципі не можуть вводити нові податки, збори (обов'язкові платежі) або підвищувати існуючі податки, або яким-небудь іншим способом збільшувати податковий тягар платників податків. Стосовно визначення переліку, змісту правового механізму податкового платежу закріплюється виключна компетенція Верховної Ради України. Відповідно до ст.92 Конституції України "Виключно законами України встановлюються Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори ..." [1].

Більш того, ця настанова деталізується і спеціальним податковим законодавством, коли йдеться про компетенцію стосовно введення, зміни та відміни податків чи зборів. Так, згідно ст.1 Закону України "Про систему оподаткування" "Встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також пільг їх платникам здійснюються Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами відповідно до цього Закону, інших законів України про оподаткування.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим і сільські, селищні, міські ради можуть встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування у межах сум, що надходять до їх бюджетів.

Ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. Особливі види мита справляються на підставі

рішень про застосування антидемпінгових, компенсаційних і спеціальних заходів, прийнятих відповідно до законів України.

Розмір та механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію встановлюються Кабінетом Міністрів України разом з Національною комісією регулювання електроенергетики України.

Розмір та механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Встановлення і скасування спеціального збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, розмір та механізм справляння цього збору здійснюються відповідно до Закону України "Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб".

Податки і збори (обов'язкові платежі), справляння яких не передбачено цим Законом, крім визначених Законом України "Про джерела фінансування дорожнього господарства України", сплаті не підлягають.

Зміни і доповнення до цього Закону, інших законів України про оподаткування стосовно надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до цього Закону, інших законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року. Це правило не застосовується у випадках зменшення розміру ставок податків, зборів (обов'язкових платежів) або скасування пільг з оподаткування та інших правил, які призводять до порушення правил конкуренції та створення податкових переваг окремим суб'єктам підприємницької діяльності або фізичним особам.

Будь-які податки і збори (обов'язкові платежі), які запроваджуються законами України, мають бути включені до цього Закону. Всі інші закони України про оподаткування мають відповідати принципам, закладеним у цьому Законі" [3]. Але в цьому випадку треба розмежовувати повноваження стосовно закріплення

вичерпного переліку податкових платежів та повноваження стосовно введення відповідного платежу окремі території (держави або територіальної громади). Якщо закріплення вичерпного переліку як загальнодержавних, так і місцевих податків і зборів є компетенцією Верховної Ради України, то повноваження щодо введення їх на відповідній території розмежовуються: щодо загальнодержавних податків та зборів – закріплюються за Верховною Радою України; щодо місцевих податків та зборів (вичерпний перелік яких визначено Верховною Радою України) – місцевими радами.

Аналізуючи місце міжнародних угод, що регулюють податкові відносини, можна виокремити три групи.

1. Угоди, в яких різні аспекти оподаткування регулюються поряд з іншими, які не складають предмет податкового регулювання.

2. Угоди, які присвячені загальним, вихідним проблемам оподаткування, що виникають на межі регулювання національними законодавствами між країнами, що формують загально прийнятний режим справляння податків та зборів (угоди про усунення подвійного оподаткування), який передбачає певні конструкції заліку податкового обов'язку у резидентів та нерезидентів.

3. Угоди, що обумовлюють застосування механізму оподаткування відносно конкретного виду податку, платника або об'єкта оподаткування.

Реалізація завдань угод, що спрямовані на усунення подвійного оподаткування, передбачають, перш за все, захист національного платника. В той же час метою такої угоди є якщо не збільшення, то хоча б не зменшення надходжень до доходної частини бюджету, збереження наявної бази платників податків. Крім того, ефективно застосування договорів щодо усунення подвійного оподаткування повинне забезпечувати безперешкодний доступ договірних сторін до необхідної інформації. Реалізація цих положень відбувається при розгляді таких аспектів в регулюванні цих відносин. По-перше, необхідне визначення сфери застосування договору. Йдеться або про пев-

ний вид, сферу діяльності, територію, де діє режим усунення подвійного оподаткування, або перелік податкових платежів, стосовно яких домовляються держави. По-друге, закріплення конкретних видів податків та зборів за державами, стосовно яких порівнюються та зараховуються сплачені кошти. По-третє, усунення подвійного оподаткування й механізм, що його забезпечує. Останній може деталізуватися як у видах звільнень, так і в формах заліку. По-четверте, поведінка сторін, які домовляються про усунення подвійного оподаткування.

Незважаючи на деякі особливості, що характеризують кожну з угод, про які йшлося вище, вони відрізняються щодо традиційною структурою. Насамперед, закріплюється категорія та види осіб, до яких застосовуються положення договору – це резиденти одного або обох договірних держав. Визначається перелік податків та зборів, на які поширюється режим усунення подвійного оподаткування та відповідно дія договору. Найчастіше договір розпочинається розділом (чи статтею) “Загальні положення”. В цій частині визначається, що розуміється під країнами, які домовляються; громадянином; особою; компанією; компетентним органом; міжнародним перевезенням і т.д. Загальна податкова угода про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (майна) звичайно складається із трьох частин: у першій частині встановлюється сфера дії угоди, у другій визначаються податкові режими, у третій передбачаються методи й порядок виконання угоди [2, с.586-589].

Перша частина складається із статей, що визначають коло осіб, на які розповсюджується дія угоди та визначаються конкретні види платежів (податків та зборів), про які йдеться в угоді. Другу частину складають статті, що регулюють межі юрисдикції кожної країни по оподаткуванню конкретних видів доходів і капіталу (майна). Ці статті можна умовно підрозділити на три групи: статті, що відносяться до доходів від “активної” діяльності (тобто пов'язаної із присутністю на території іншої держави); статті, що регулюють режим оподаткування “пасивних” доходів; статті про опо-

даткування капіталу (майна). Крім того, сюди ж включені статті, що дають визначення деяких термінів, які застосовуються в цьому документі при регулюванні подвійного оподаткування та підстав усунення нього. У третій частині згруповані статті, що визначають порядок відносин і співробітництва між компетентними органами по виконанню угоди. Тут же знаходяться дуже важливі законодавчі норми статті про погоджений між сторонами метод усунення подвійного оподаткування й статті про набрання чинності й припинення дії угоди.

Таким чином, загальна податкова угода, як правило, складається з наступних частин: а) коло осіб і податків, охоплених угодою; б) регулювання оподаткування доходів від комерційної діяльності; в) регулювання оподаткування доходів від використання майна й

майнових прав; г) регулювання оподаткування доходів від найманої праці; д) регулювання оподаткування капіталу (майна); е) визначення методів усунення подвійного оподаткування; ж) загальні правила й порядок застосування податкової угоди. В угоду також включені статті, що визначають порядок набрання угодою чинності й припинення її дії.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України // ВВР України. – 1996. -№ 30. –Ст.141.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. -Т.III: Учение о налоге. –Х.: Легас; Право, 2005. –600 с.
3. Закон України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ // ВВР України. –1991. -№ 39. –Ст.510.

*Морозов С.Н. До питання щодо природи класифікації угод про регулювання усунення подвійного оподаткування // Форум права. -2008. -№ 1. –С.312-315 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-1/08mcpuro.pdf>*

З'ясовуються проблеми уникнення подвійного оподаткування в розрізі податково-правового регулювання, аналізується виникнення подвійного оподаткування як похідного процесу від колізійних підстав в податковому праві. Головну увагу приділено характеристиці природи міжнародних угод, які регулюють усунення подвійного оподаткування. При цьому дослідження будується як в напрямку класифікації таких договорів, так і в напрямку виокремлення їх структури, окремих складових частин.

\*\*\*

*Морозов С.Н. К вопросу о природе классификации сделок о регулировании устранения двойного налогообложения*

Исследуются проблемы устранения двойного налогообложения в разрезе налогового правового регулирования, анализируется возникновение двойного налогообложения как производного процесса от коллизий в налоговом праве. Главное внимание уделяется характеристике природы международных сделок, которые регулируют устранение двойного налогообложения. При этом исследование строится как в направлении классификации таких сделок, так и в направлении выделения их структуры, отдельных составных частей.

\*\*\*

*Morozov S.N. To question about nature of the categorizations of the deals about regulation of the eliminating the double taxation*

In article are researched problems of the eliminating the double taxation in cut tax-legal of the regulation, is analyzed arising the double taxation as derived process from collision in tax right. The Main attention is spared feature of the nature of the international deals, which adjust eliminating the double taxation. Herewith study is built both toward categorization of such deals, and in direction separations of their structure, separate component parts.