

# РЕАЛІЗАЦІЯ В УКРАЇНІ ПОЛОЖЕНЬ МІЖНАРОДНИХ УГОД, СПРЯМОВАНИХ НА УСУНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

**Віктор Романюк,**  
здобувач Київського міжнародного університету права

Фахівці вважають, що проблема подвійного оподаткування започатковується на стику категорій об'єкта оподаткування та платника. Адже, з одного боку виникає складна ситуації при визначенні бази оподаткування, яка полягає в тому, що проблематично виділити частку доходу, котра підлягає оподаткуванню, при різноманітності його видів, отриманих за кордоном. З другого боку, поділ платників на резидентів і нерезидентів потребує певної системи обліку доходів і відповідної системи управління податків [1, 240].

Натомість власне проблема подвійного оподаткування має не лише теоретичне, але, насамперед, практичне значення. При цьому, якщо проаналізувати порядок правового регулювання подвійного оподаткування в Україні, що безпосередньо впливає на визначення правового статусу нерезидентів — фізичних осіб, можна дійти висновку, що нормотворення та правореалізація здійснюються майже без застосування науково розроблених категорій і пропозицій. Адже, якщо положення податкового права в нас широко досліджені (достатньо згадати навіть лише вітчизняних докторів наук з фінансового права, що спеціалізуються на проблемах оподаткування (виключно або зокрема їй) — Л. Воронова, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, І. Криницький, О. Орлюк, Н. Пришва, П. Пацурківський, Л. Савченко та ін.), то безпосередньо питання оподаткування нерезидентів досліджено недостатньо. Предметом дисертаційних досліджень,

наприклад, Г. Дмитренка, А. Нонко, К. Ященко стали питання порівняльно-правового аналізу або гармонізації чи адаптації податкового законодавства із законодавством ЄС.

У фаховій літературі поняття «подвійне оподаткування» (*double taxation*) визначається як оподаткування одного податкового об'єкта платника одним (або аналогічним) податком за один і той же відрізок часу (зазвичай, податковий період). Отож, на думку Л. Лазебника, подвійне оподаткування — це випадки, коли об'єкт податку чи платник податку оподатковується в межах однієї або декількох фіscalних юрисдикцій податком певного виду більше, ніж один раз [1, 240]. О. Орлюк зазначає, що типовим прикладом може бути ситуація з подвійним оподаткуванням, за якого платник податку отримує дохід на території однієї держави, постійно проживає в іншій і несе податковий обов'язок зі сплати податку з такого доходу в обох державах [2, 432].

В Економічному словнику під подвійним оподаткуванням (міжнародним подвійним оподаткуванням) мають на увазі одночасне оподаткування в різних країнах ідентичними або такими, що мають однакову природу, податками [3]. При цьому розрізняють міжнародне економічне подвійне оподаткування та міжнародне юридичне подвійне оподаткування. При економічному подвійному оподаткуванні дві різні особи оподатковуються податком щодо одного їх доходу в капіталі. При



## ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

юридичному подвійному оподаткуванні один і той же дохід однієї тієї ж особи оподатковується більш ніж однією державою.

Вважають, що міжнародне юридичне подвійне оподаткування можливе в таких випадках:

- якщо дві держави піддають одну й ту ж особу оподаткуванню по його світового доходу чи капіталу (одночасні повні податкові зобов'язання);
- якщо особа є резидентом однієї держави, а володіє капіталом чи отримує дохід в іншій державі, і обидві держави стягають податок з цього доходу та капіталу;
- якщо кожна держава піддає одну й ту ж особу, що не є резидентом жодної з держав, оподаткуванню за доходом, який надходить з іншої держави, або за капіталом, яким вона там володіє (одночасні обмежені податкові зобов'язання).

До однієї з найбільш поширених форм подвійного оподаткування належить міжнародне подвійне оподаткування, тобто оподаткування об'єктів більше одного разу різними державами згідно власного національного податкового законодавства. Підставою для виникнення міжнародного подвійного оподаткування виступає одночасне застосування принципів резиденства та територіальності декількома країнами щодо одного й того ж об'єкту оподаткування платника податків (здебільшого доходів або майна). У такому разі відбувається збільшення загального податкового тиску на платника податків, що не лише створює зайві економічні наслідки, але й порушує, фактично, принцип податкової справедливості.

На практиці розв'язання проблем міжнародного подвійного оподаткування здійснюється на підставі міжнародних договорів. Зважаючи на те, що кожна держава намагається, по-перше, забезпечити достатні та постійні податкові надходження до бюджету (тобто

реалізувати фіскальну функцію податків), а по-друге, створити оптимальні умови для економічного розвитку (реалізувати регулятивну та стимулювальну функції податків), так або так це створює стимули та зацікавленість у залученні якомога більшої кількості нерезидентів, які отримуватимуть дохід на території такої держави, та резидентів, що отримуватимуть додаткові доходи за кордоном, які будуть, водночас, враховуватися при оподаткуванні в країні їхнього резиденства.

Виокремлюють два основних види міжнародних податкових угод залежно від їхньої юридичної сили [1, 242]:

- 1) угоди, що мають більшу юридичну силу порівняно з національними податковими законами (більшість країн Європи, Україна, більшість країн СНД, РФ також);
- 2) договори, які мають рівну юридичну силу (США, Великобританія, Швеція). Така ситуація, зазвичай, породжує низку суперечностей, в основі яких лежить протистояння деяких положень рівних за силою національних і міжнародних норм, хоча після затвердження міжнародного договору він перетворюється на акт, рівний національному та за особливостями застосування мало чим відрізняється від щойно прийнятого національного закону.

У разі зіткнення норм національних і міжнародних податкових джерел як вихідну основу беруть положення Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року, відповідно до ст. 27 якої сторона не може посилатися на положення свого внутрішнього права для виправдання невиконання положень міжнародного договору.

На практиці врегулювання проблем міжнародного подвійного оподаткування можливе трьома способами. При застосуванні першого держави мають прийняти один принцип оподаткування — резиденства або те-



риторіальності. Зауважимо, що здебільшого використовується принцип резиденства. Хоча й приклади територіальності також є (Швейцарія). Складнощі використання цього способу пов'язані з державним, а отже і податковим суверенітетом, коли будь-яка держава намагається отримати додаткові податкові надходження до власного бюджету за рахунок усіх можливих джерел доходів. Саме тому нерідко застосування принципів територіальності та резиденства відбувається комбіновано.

У випадку застосування другого способу відбувається прийняття державою внутрішніх законодавчих заходів щодо врегулювання подвійного оподаткування в односторонньому порядку, тобто застосовується система податкових кредитів і податкових заліків.

При третьому способі врегулювання проблем подвійного оподаткування здійснюється через укладення міжнародних податкових угод. Унаслідок укладання податкових договорів усунення проблем подвійного оподаткування відбувається за рахунок використання таких методів, як кредит щодо іноземного податку, звільнення, прогресивне звільнення, посилання на національне законодавство, захист податкових переваг, кредитування іноземних податків.

Доцільно зазначити, що у фаховій літературі по-різному визначають такі методи. Наприклад, Термінологічний словник банківських та фінансових термінів 2011 року [4] зазначає, що основними методами звільнення від подвійного оподаткування є: (1) звільнення за угодою, коли від оподаткування повністю або частково звільнюються доходи деяких категорій; (2) кредитна угода, відповідно до якої податок, сплачений в одній країні, розглядається як наданий кредит в іншій країні; (3) договір про вирахування, за яким отриманий за кордоном дохід з метою оподаткування зменшується на суму вже сплаченого за кордоном доходу.

Зрозуміло, що саме останній спосіб буде найбільш результативним, оскільки дає можливість досягти паритету інтересів між зацікавленими сторонами, тобто країнами, на території яких отримуються доходи та перебуває центр економічних інтересів. Саме цей, третій спосіб, переважає у практиці більшості країн, і в Україні також.

Зокрема, у ст. 103 Податкового кодексу України [5] глави 10 «Застосування міжнародних договорів та по-гашення податкового боргу за питанням компетентних органів іноземних держав» закріплено порядок застосування міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів з джерелом їх походження з України.

Державна податкова адміністрація України надає щороку інформацію щодо переліку країн [6], у відносинах з якими Україна застосовує такі міжнародні договори. Така інформація доводиться до відома як податкових органів, так і надається у вільний доступ, відкритий для широкої громадськості. Зокрема, станом на 01.01.2012 року, згідно з інформацією, отримано Державною податковою службою України від Міністерства закордонних справ України, чинними були міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною із 65 країнами.

Так, станом на 01.01.2011 року набрали чинності міжнародні договори з уникнення подвійного оподаткування з низкою країн, зокрема: Австрією, Азербайджаном, Бельгією, Бразилією, Великою Британією, Данією, Ізраїлем, Індією, Казахстаном, Нідерландами, Норвегією, Польщею, РФ, США, Фінляндією, Францією, ФРН, Чехією, Швецією та ін.

Конвенція між Кабінетом Міністрів України та Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно по-



## ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

датків на доходи і капітал, яка була підписана 22.03.2001 року та набула чинності 29.11.2001 року, застосовується у відносинах України з Республікою Сербія та Республікою Чорногоорія. Відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими договорами. Договори СРСР діють у відносинах України з такими країнами як Іспанія, Кіпр, Малайзія, Японія.

Як приклад міжнародного податкового договору можна навести Конвенцію між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна. Дата підписання 10.02.1993 рік. Дата набуття чинності для України — 11.08.1993 рік. Конвенція застосовується до податків на дохід і на приріст вартості майна, стягнених від імені договірних держав або їхніх політичних підрозділів, або місцевої влади, незалежно від способу стягнення податків. Податками на дохід і на приріст вартості майна вважаються всі податки, що справляються від загальної суми доходів або елементів доходу, зокрема й податки на доходи від відчуження рухомого майна чи нерухомого майна та податки на загальну суму заробітної плати і платні, що виплачуються підприємствами.

Термін «резидент однієї Договірної Держави» означає особу, що за законодавством цієї держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця проживання, постійного місця перебування, місця знаходження керівного органу, місця реєстрації чи будь-якого аналогічного критерію; цей термін,

водночас, не охоплює будь-яку особу, що підлягає оподаткуванню в цій державі, тільки якщо ця особа одержує доходи або приріст вартості майна з джерел у цій Державі (п. 1 ст. 4).

Згідно з листом Форін Офісу Великої Британії від 15.06.2000 року, що знайшло відображення у Листі Державної податкової адміністрації України від 21.07.2000 року № 10090/7/12-0117 «Про застосування Конвенції про уникнення подвійного оподаткування з Великобританією», положення зазначеної Конвенції не поширюються на заморські території Великої Британії, зокрема й на Нормандські острови.

Зазначене положення знайшло деталізацію в більш пізніому листі Державної податкової адміністрації України від 18.12.2007 року № 25761/7/12-0117 «Про залежні території корони та заморські території Великобританії»<sup>1</sup>, в якому зазначається, що до доходів осіб, які є резидентами згаданих територій, Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна не застосовується. Доходи згаданих резидентів з джерел в Україні оподатковуються згідно із законами України «Про податок на прибуток підприємств» та «Про податок з доходів фізичних осіб» (нині — згідно з Податковим кодексом України).

Якщо розглядати особливості застосування норм Податкового кодексу України на практиці, доцільно звернути увагу на положення Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування, затвердженого

<sup>1</sup> Залежні території Корони: Гернсі, острів Мен і Джерсі. Заморські території: Ангіли, Британські Антарктичні території, Бермуди, Британські Вірджинські острови, Кайманові острови, Фолклендські острови, Гібралтар, Монтсеррат, острови Св. Елени, Південна Джорджія та Південні Сандвічеві острови, острови Таркс і Кайкос.



Постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 року № 470 [7]. Зокрема, згідно з п. 3 Постанови, застосування норм міжнародного договору здійснюється через звільнення від оподаткування доходів з джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку чи поверненням різниці між сплаченою сумою податку та сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору. Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів з джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особі, котра виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідчені копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором.

Зазначена довідка видається компетентним органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором, за формує згідно зі встановленим додатком або згідно із законодавством такої країни. Довідка, що надається за формує, затверджену згідно із законодавством відповідної країни, повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України й обов'язково мати таку інформацію: (1) повну назути прізвище нерезидента; (2) підтвердження, що нерезидент є особою, на яку поширюється дія положення міжнародного договору, тобто відповідно до законодавства відповідної країни підлягає оподаткуванню в цій країні на підставі місцеперебування (місця проживання) або на іншій підставі; (3) назути компетентного органу, прізвище та підпис уповноваженої особи компетентного органу, яка засвідчує підтвердження; (4) дату видачі. Термін дійності довідки — протягом того календарного року, в якому вона була видана.

У разі необхідності така довідка може бути затребувана в нерезидента

особою, що виплачує йому доходи, або органом державної податкової служби під час розгляду питання про повернення сум надміру сплаченого податку на іншу дату, що передує даті виплати доходів. Також за необхідності особа, котра виплачує доходи нерезидентові, може звернутися до органу державної податкової служби за своїм місцерозташуванням (місцем проживання) щодо здійснення Державною податковою адміністрацією запиту до компетентного органу країни, з якою укладено міжнародний договір, про підтвердження інформації.

Особа, що виплачує доходи нерезидентові у звітному (податковому) році, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік) може застосувати положення міжнародного договору, зокрема щодо звільнення (зменшення) від оподаткування, у звітному (податковому) році з отриманням довідки після закінчення звітного (податкового) року. Водночас особа, яка виплачує доходи нерезидентові, зобов'язана у разі здійснення в звітному періоді (кварталі) виплат нерезидентам доходів з джерелом їх походження з України подавати органу державної податкової служби за своїм місцерозташуванням (місцем проживання) звіт про виплачені доходи, утримані та перераховані до бюджету податки на доходи нерезидентів у терміни та за формує, встановленою Державною податковою адміністрацією. У разі неподання нерезидентом відповідних документів доходи нерезидента з джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства України.

Якщо розглядати вихідні положення вітчизняного податкового законодавства щодо процедур застосування звільнення від подвійного оподаткування, варто звернути увагу ще на деякі моменти. Так, це стосується легалізації документів, які видаються податковими органами інших держав,



для того, щоб вони були визнані податковими органами України.

Насамперед, потрібно зауважити на дію Гаазької конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів, від 05.10.1961 року. Остання набула чинності для України 22.12.2003 року та застосовується у відносинах з державами, що не висловили заперечення проти приєднання України до Гаазької конвенції (таких країн 78). Зауважимо, що проти приєднання України до Гаазької конвенції висловили свої заперечення Бельгія та ФРН<sup>2</sup>. Згідно зі ст. 12 Гаазької конвенції це означає, що на території України не прийматимуться документи, виконані на території цих країн і завірені апостилем, а продовжує застосовуватися вимога дотримання процедури консульської легалізації.

Своєю чергою, відповідно до листа ДПА України від 17.05.2004 року № 8780/7/12-0117 «Про дію Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів» (зі змінами) [8], довідки про статус податкового резидента за формою згідно із законодавством країн, з якими укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, звільняються від консульської легалізації як формальної процедури, що вимагає обов'язкового посвідчення документів компетентних органів таких країн у консульській установі України. Єдиною формальною вимогою, при застосуванні Гаазької конвенції, є представлення апостиля («Apostille») компетентним органом держави-учасниці Гаазької конвенції.

Для резидентів США продовжує застосовуватися сертифікат резиденції за формою 6166, яка є офіційним урядовим документом і єдиною формою підт-

вердження права особи (резидента США) на застосування Гаазької конвенції про уникнення подвійного оподаткування, яка приймалася державними податковими інспекціями України без консульської легалізації (лист ДПА України від 17.02.2004 року № 2625/7/12-0115). Тож, апостиль до таких документів не застосовується.

У контексті зазначеного доцільно також зазначити й наявність міжнародних договорів про правову допомогу, укладених Україною. Зокрема, лист Державної податкової адміністрації України від 26.05.2010 року № 10233/7/12-0117 «Щодо застосування міжнародних договорів України про правову допомогу» [9] містить роз'яснення щодо застосування порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів з джерелом із походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування. Він базується на листі Міністерства юстиції України від 11.05.2010 року № 26-26/291 «Роз'яснення щодо застосування міжнародних договорів України про правову допомогу в частині, що стосується скасування вимоги легалізації офіційних документів, виданих компетентними органами Договірних Сторін», який і містить безпосередні роз'яснення.

Так, документи податкових органів іноземних держав про резиденцію платників податків і суми отриманих резидентами України доходів і сплачених податків, підтверджених податковими органами іноземних держав, приймаються на території України без будь-якого додаткового засвідчення на підставі міжнародних договорів про правові відносини і правову допомогу у цивільних і кримінальних

<sup>2</sup> Водночас для резидентів ФРН зберігається порядок видання на офіційних бланках місцевими податковими органами ФРН довідок про податковий статус і, відповідно, прийняття таких довідок державними податковими інспекціями України без консульської легалізації. Зазначений порядок був викладений у листі ДПА України від 26.05.1998 року № 6157/10/12-0217 ДСК.



справах, укладених з Азербайджаном, Болгарією, Білорусією, Вірменією, Естонією, Казахстаном, Киргизстаном, Латвією, Литвою, Молдовою, Польщею, РФ, Румунією, Сербією, Таджикистаном, Туркменістаном, Узбекистаном, Чехією. Такі документи податкових органів не вимагають проставлення апостилю.

Водночас при вирішенні питання оподаткування доходів нерезидентів-

фізичних осіб необхідно звертати увагу на особливості застосування документів певної держави, при цьому офіційним джерелом є міжнародний договір між Україною та іншою державою, а також нормативно-правові акти держав у частині, що стосуються роз'яснень стосовно застосування таких договорів. ♦

### Список використаних джерел

1. *Лазебник Л. Л. Міжнародне фінансове право : навч. посібн. / Л. Л. Лазебник. — К. : ЦУЛ, 2008. — 312 с.*
2. *Орлюк О. П. Фінансове право : академічний курс / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 880 с.*
3. *Экономический словарь // Институт экономики РАН РФ [Электронный ресурс]. — Режим доступа к ресурсу: abc.infprmbureau.com/html/aaieia\_iaeiaiaeaiaeaea.html.*
4. *Терминологический словарь банковских и финансовых терминов [Электронный ресурс]. — Режим доступа к ресурсу : dic.academic.ru/dic.nsf/fin\_enc/12726.*
5. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112 (зі змінами).*
6. *Лист Державної податкової служби України «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» від 12.01.2012 року № 811/12-1017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : www.kyivsta.gov.ua/dokuments/rozyasneniya/03pribitok/list811.doc.*
7. *Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування» від 06.05.2001 року № 470 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : www.kyivsta.gov.ua/nerezident/doc/zvilnennya/convention/post470.*
8. *Лист Державної податкової адміністрації України від 17.05.2004 року № 8780/7/12-0117 «Про дію Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів», зі змінами, внесеними листом Державної податкової адміністрації України від 26.05.2010 року № 10233/7/12-0117 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : www.kyivsta.gov.ua/nerezident/doc/zvilnennya/list/list8780.doc.*
9. *Лист Державної податкової адміністрації України від 26.05.2010 року № 10233/7/12-0117 «Щодо застосування міжнародних договорів України про правову допомогу» [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : www.kyivsta.gov.ua/nerezident/doc/zvilnennya/list/list10233.doc.*

Надійшла до редакції 27.03.2012 року