



С. М. Морозов*

УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ЗАСІБ ПОДОЛАННЯ КОЛІЗІЙ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Проблеми подвійного оподаткування найчастіше розглядаються в двох аспектах. Переважно про це йдеться, коли аналізується зміст та місце міжнародних договорів як джерела податкового права. Саме договори про уникнення подвійного оподаткування є найпоширенішим прикладом міжнародних договорів у системі джерел податкового права. Крім того, без дослідження проблем подвійного оподаткування неможливо обійтися при характеристиці резидентства як одного із 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 М. П. Кучерявенка, С. Г. Пепеляєва, Л. В. Крупи тощо. Необхідно мати на увазі, що дослідження останньої відбувалося переважно з боку господарського права. В той же час напрацювань, які були б 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. Виходячи з цього, ми будемо намагатись вирішити, яким чином колізійні підстави впливають на появу подвійних режимів в оподаткуванні. Крім того, в цій публікації ми спробуємо з'ясувати, в чому певний комплексний характер конструкції подвійного оподаткування, які хибні підстави існування такої конструкції, яким чином можна та доцільно його подолати.

Треба погодитись з тим, що відносини, які регулюються податково-правовими нормами, завжди варіантні, колізійні, виникають та розвиваються в залежності від мети учасників інтересів. Загальний та формальний характер податкових відносин обумовлює декілька варіантів реалізації інтересів суб'єктів податкових правовідносин¹. Колізійність може виникати за декількома підставами. Перш за все це стосується у випадку регулювання однієї проблеми декількома актами різної юридичної сили, зіткнення загального та спеціального законодавства. В ситуації ж з подвійним оподаткуванням сюди додається ще й зіткнення співставлення національних законодавств, які регулюють податковий обов'язок платника, що здійснює діяльність або має майно на території декількох держав і відповідно до цього виступає зобов'язаною особою в сенсі виконання податкового обов'язку.

Особливість правового регулювання уникнення подвійного оподаткування обумовлена тим, що вона знаходиться на своєрідній межі правового впливу. Проявляється це на двох рівнях. По-перше, подолання подвійного оподаткування можливо лише шляхом впливу податкового регулювання та застосування норм міжнародного, конституційного права. Це обумовлюється тим, що основним шляхом такого процесу є використання міжнародних договорів. По-друге, певною межею в цьому випадку є і застосування особливостей правового впливу на такі поняття як платник податку та об'єкт оподаткування. З одного боку, виникає складна ситуація при визначенні бази оподаткування, яку необхідно визначати, співставляючи доходи як у межах держави, так і ті, що отримуються за кордоном. З іншого боку, розмежування платників на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових вилучень².

На вирішення цього питання спрямована ст. 18 Закону України "Про систему оподаткування", яка підкреслює, що сума доходу або прибутку, одержана юридичними особами, їх філіями, відділеннями за кордоном, включається до загальної суми доходу (прибутку), що підлягає оподаткуванню в Україні, і враховується при визначенні розміру податку.

© Морозов С. М., 2008

* здобувач кафедри адміністративного та фінансового права Національного університету державної податкової служби України (м. Ірпінь)

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. — Х.: Легас, 2004. — Т. II: Введение в теорию налогового права. — С. 215-217.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. — Х.: Легас; Право, 2005. — Т. III: Учение о налоге. — С. 582.



Суми податку на дохід (прибуток), одержані за межами території України, її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, сплачені юридичними особами, їх філіями, відділеннями за кордоном відповідно до законодавства іноземних держав, зараховуються під час сплати ними податку з доходів (прибутку) в Україні. При цьому розмір зараховуваних сум не може перевищувати суми податку з доходів (прибутку), що підлягає сплаті в Україні, стосовно доходу (прибутку), одержаного за кордоном.

Доходи, одержані за межами України фізичними особами з постійним місцем проживання в Україні, включаються до складу сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні.

Суми податку з доходів фізичних осіб, сплачені за кордоном відповідно до законодавства іноземних держав громадянами з постійним місцем проживання в Україні, зараховуються під час сплати ними податку з доходів фізичних осіб в Україні. При цьому розмір зараховуваних сум податку з доходів, сплачених за межами України, не може перевищувати суми податку з доходів фізичних осіб, що підлягає сплаті цими особами в Україні.

Суми податку на нерухоме майно (нерухомість), сплачені за кордоном відповідно до законодавства іноземних держав фізичними особами, які постійно проживають в Україні, за об'єкти, що знаходяться за її межами, зараховуються під час сплати ними податку на об'єкти в Україні. При цьому розмір зарахованих сум податку, сплачених за межами України, не може перевищувати суми, що підлягає сплаті цими особами в Україні.

Зарахування сплачених за межами України сум податків, зазначених у частинах першій-третьій цієї статті, провадиться за умови письмового підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави щодо факту сплати податку та наявності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку³.

Нею регулюється усунення подвійного оподаткування шляхом зарахування суми доходу, отриманої за кордоном, у загальну суму доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні. При цьому треба враховувати, що подібні дії платника податку стосовно цього мають носити заявний характер, коли розмір зарахованих сум не може перевищувати суму податку, що підлягає сплаті в Україні. Це реалізується при обов'язковому письмовому підтвердженні податкового органу відповідної держави щодо факту сплати податку. Таке підтвердження буде мати сенс та правові наслідки лише у випадку наявності міжнародних договорів між Україною та відповідною державою про усунення подвійного оподаткування.

Найпоширенішою є класифікація, відповідно до якої виділяються наступні види подвійного оподаткування⁴:

1. Внутрішнє подвійне оподаткування розглядається як різновид подвійного оподаткування в країнах, де один і той же податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. Таку подвійність в оподаткуванні можна деталізувати за вертикальним принципом та за горизонтальним. У першому випадку йдеться про сплату однакового податку на місцевому й державному рівні. Наприклад, у Швеції сплачуються місцевий і державний прибутковий податок. В іншому випадку оподаткування на одному адміністративному рівні здійснюється за рахунок розходжень у визначенні об'єкта оподаткування. Так, у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах вважаються доходом тільки доходи громадян, отримані в його межах; в інших — тільки доходи, отримані за межами штату; у третіх — всі види доходів⁵.

Певні підстави уникнення внутрішнього подвійного оподаткування закладені через систему принципів оподаткування в чинному законодавстві України. Перш за все це стосується принципів рівнозначності і пропорційності, рівності та економічної обґрунтованості. Так, вони передбачають:

— «рівнозначність і пропорційність — справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) — на більші доходи;

³ Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. // ВВР. — 1991. — № 39. — Ст. 510.

⁴ Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. — М.: Манускрипт, 1993. — С. 104-106.

⁵ Там же. — С. 42, 43.



— рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

— економічну обґрунтованість — встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами”.

2. Зовнішнє подвійне оподаткування обумовлено наявністю певної колізії між різними джерелами права. В цьому випадку зіштовхуються національні законодавства найчастіше при визначенні об'єкта оподаткування або платника, коли розглядають його як зобов'язану особу за аналогією із законодавством іншої держави.

Треба погодитись з фахівцями, які для усунення подвійного оподаткування виділяють переважно два шляхи. З одного боку, погодження норм може здійснюватись на односторонніх підставах і пов'язуватись зі зміною національного податкового законодавства. З іншого боку, подолання колізій норм, регулюючих ці відносини в галузі оподаткування, може проходити на основі міжнародних угод шляхом приведення в певну відповідність національних податкових законодавств. Прикладом реалізації цього шляху є прийняття міжнародних угод з оподаткування. Перша відома міжнародна податкова угода була підписана між Францією й Бельгією в 1843 році⁶. З 20-х років XX ст. активно стали застосовуватись податки з доходів. Цей поштовх торкнувся і міжнародної торгівлі, що обумовило розвиток міжнародного співробітництва з питань усунення подвійного оподаткування. Першим міжнародним форумом, на якому були поставлені на обговорення ці питання, стала Міжнародна фінансова конференція, що відбулася в Брюсселі в 1920 році.

Зміст та побудова структури податкових угод базується на застосуванні принципів оптимуму Парнего. Відповідно до цього оптимальною вважається будь-яка дія, що приносить користь одній особі, не погіршуючи положення іншої. Таким чином це означає реалізацію інтересів у сфері оподаткування одних держав при стабільності чи в фінансовому положенні інших. З 1963 року діє розроблена Організацією економічного співробітництва й розвитку Типова податкова конвенція. Вона закріплює основні принципи й технічні прийоми усунення подвійного оподаткування. З цього часу головним принципом, відносно якого будується конструкція усунення подвійного оподаткування є принцип постійного перебування, принцип президентства. Виходячи з нього, будь-який дохід, отриманий від діяльності за кордоном, оподатковується у країні за місцем розташування й діяльності підприємства (у джерела), незалежно від формального права власності його суб'єктів і конкретної державної приналежності⁷.

Одним із найважливіших джерел податкового права є міжнародний договір. Податкова угода, як підкреслює С. Г. Пепеляев, має подвійну природу. З одного боку, ці відносини регулюються міжнародним правом, тоді як після його включення в національне податкове законодавство стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства. Реалізація завдань податкових угод (усунення подвійного оподаткування й механізм цього процесу, захист національного платника, доступ договірних сторін до необхідної інформації) відбувається при аналізі:

- а) сфери застосування договору;
- б) закріплення конкретних видів податків за державами;
- в) усунення подвійного оподаткування й механізму, що його забезпечує;
- г) поведіння договірних сторін.

Основу конструкції побудови підстав усунення подвійного оподаткування склали напрацювання з цього питання, якими користувались у Радянському Союзі. Багато чинних договорів замінили угоди СРСР і в основному повторили структуру останніх. Наприклад, у жовтні 1992 року був ратифікований Договір між Російською Федерацією й Сполученими Штатами Америки про запобігання подвійного оподаткування й запобігання відхиленню від оподаткування відносно податків на доходи й капітал. Він замінив Конвенцію про оподаткування від 20 червня 1973 року, укладену між СРСР і США. В 1993 році подібні угоди були укладені й Україною (із США, Польщею, Великобританією).

⁶ Податкова система України: Підручник / За ред. В. М. Федосєва. — К., 1994. — С. 111.

⁷ Там само. — С. 112.