

**О. І. Максак***здобувач кафедри фінансового права
Національної юридичної академії України
імені Ярослава Мудрого (м. Харків)*

УДК 342.553

ДО ПИТАННЯ ПРО ШЛЯХИ УСУНЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті розглядаються шляхи усунення зовнішнього подвійного оподаткування через призму міжнародних угод, які регулюють це питання. В статті визначено класифікацію таких договорів, виокремлено їх структуру, окремі складові частини. Подвійність природи таких угод проявляється у їх регулюванні міжнародним правом та включенням в національне податкове законодавство.

В статье рассматриваются пути устранения внешнего двойного налогообложения через призму международных соглашений, которые регулируют этот вопрос. В статье определена классификацию таких договоров, их структура, отдельные составные части. Двойственность природы таких соглашений проявляется в их регулировании международным правом и включением в национальное налоговое законодательство.

In the article the ways of removal of external double taxation are examined through the prism of international agreements which regulate this question. In the article certain classification of such agreements, their structure, separate component parts. Duality of nature of such agreements shows up in their adjusting an international law and plugging in a national tax legislation.

На сьогоднішній день зустрічаються численні випадки невідповідності норм національних законодавств щодо визначення об'єкта оподаткування або платника, у цьому випадку і виходять на перше місце питання щодо усунення подвійного оподаткування. Можна виділити декілька видів подвійного оподаткування. Перш за все, це внутрішнє подвійне оподаткування, яке 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. В першому випадку йдеться про сплату однакового податку на місцевому й державному рівні. В іншому випадку — оподаткування на одному адміністративному рівні здійснюється за рахунок розходжень у визначенні об'єкта оподаткування. 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.

Зовнішнє подвійне оподаткування має місце при наявності певних колізій між різними джерелами права. 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 [1, с. 42-43].

Головну увагу в науковій статті буде приділено характеристиці 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. 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, С. Г. Пепеляєва та ін. [2, с. 586-589; 3]

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, який 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". По-третє, воля відповідних контролюючих та податкових органів, зусиллями яких і забезпечується реалізація вельнь, 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.

Можна виокремити декілька груп міжнародних угод, що регулюють податкові відносини. По-перше, угоди, в яких різні аспекти оподаткування регулюються поряд з іншими, які не складають предмет податкового регулювання. По-друге, угоди, які присвячені загальним, вихідним проблемам оподаткування, що виникають на межі регулювання національними законодавствами між країнами, що формують загальноприйнятний режим справляння податків та зборів (угоди про усунення подвійного оподаткування), який передбачає певні конструкції заліку податкового обов'язку у резидентів та нерезидентів. По-третє, угоди, що обумовлюють застосування механізму оподаткування відносно конкретного виду податку, платника або об'єкта оподаткування [2, с. 586-589].

Незважаючи на деякі особливості, що характеризують кожну з угод, про які йшлося вище, вони відрізняються щодо традиційної 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].

Основу конструкції побудови підстав усунення подвійного оподаткування склали напрацювання з цього питання, якими користувались при Радянському Союзі. Багато чинних договорів замінили угоди СРСР і в основному повторили структуру останніх. Наприклад, у жовтні 1992 р. 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 по оподаткуванню від 20 червня 1973 р., укладену між СРСР і США. В 1993 р. подібні угоди були укладені й Україною (із США, Польщею, Великобританією).

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 оподаткування



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:

- 1) коло осіб і податків, охоплених угодою;
- 2) регулювання оподаткування доходів від комерційної діяльності;
- 3) регулювання оподаткування доходів від використання майна й майнових прав;

- 4) регулювання оподаткування доходів від найманої праці;
- 5) регулювання оподаткування капіталу (майна);
- 6) визначення методів усунення подвійного оподаткування;
- 7) загальні правила й порядок застосування податкової угоди. В угоду також включені статті, що визначають порядок набрання угодою чинності й припинення її дії.

Участь міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин може здійснюватися на різних принципах. Вони можуть мати однакову силу з законами. “У ряді держав норми внутрішнього законодавства можуть домінувати над положеннями належним чином ратифікованих і таких, що вступили в законну юридичну силу міжнародних угод. Наприклад, у США норми про оподаткування доходу від приросту вартості нерухомого майна при його відчуженні превалюють в деяких випадках над положеннями міжнародних угод”. В інших випадках міжнародні договори характеризуються вищою юридичною силою по відношенню до національного законодавства, що характерно для України. Міжнародний договір, фіксуючи існуючі правила поведінки, обумовлює надання йому конкретної форми вираження його учасниками. Таким чином, на основі звичаєвої норми створюється нова договірна норма, зміст якої багато в чому вже відпрацьовані і тільки деталізуються особливості її застосування.

Джерелами податкового права є не будь-які міжнародні договори, а тільки ті, які містять правила поведінки у сфері оподаткування, встановлені двома або кількома державами, розраховані на кількаразове застосування. Тобто, це ті договори, які містять норми податкового права. Останні відрізняються специфічними ознаками:

- а) висловлюють узгодженість між рівноправними суб'єктами (державами) області реалізації податкової обов'язки громадянами цих держав на їх території;
- б) обов'язковість норм міжнародного договору для його учасників;
- в) характеризуються імперативною природою;
- г) гарантуються і охороняються учасниками міжнародного договору.

Договори про усунення подвійного оподаткування, як основний вид міжнародних договорів у податковому праві, зачіпають особливості вже діючих і відомих податкових режимів, не встановлюють нових податків, а тільки пристосовуються існуючі умови оподаткування під взаємні інтереси договірних сторін. Тільки після надання згоди Верховної Ради України на обов'язковість такого договору, норми, що містяться в ньому стають частиною правової системи України, яка має пріоритет над національним законодавством.

Окремі науковці підкреслюють, що податкова угода 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 у результаті аналізу сфери застосування договору, закріплення конкретних видів податків за державами, усунення подвійного оподаткування й механізм, що його забезпечує, поведінка договірних сторін [3].



Список використаних джерел

1. *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. — М. : Манускрипт, 1993.
2. *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права. В 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас; Право, 2003. — Т. III: Учение о налоге.
3. *Налоговое право: Учеб. пособ.* / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. — 608 с.

*Рекомендовано до друку кафедрою фінансового права
Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого
(протокол № 6 від 20 січня 2009 року)*

Надійшла до редакції 01.02.2009
Рекомендована до друку 19.06.2009

