

УДК 336.225.676(477)

О.Е. ДУБОВИК

Одесский национальный экономический университет

ДВОЙНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ В УКРАИНЕ

Освещены мировые проблемы двойного налогообложения. Охарактеризована сущность международных налоговых конвенций, их виды и назначение. Определено понятие резидентства. Рассмотрены основные положения Соглашения между Правительством Украины и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения.

Мировые процессы глобализации, способствующие дальнейшему вовлечению государств в различные формы международного экономического сотрудничества, предусматривают тесное взаимодействие национальных экономик, их взаимное проникновение и переплетение. В современных условиях расширения интеграционных процессов, интернационализации и интенсификации экономики значительно расширился круг проблем, которые требуют решения на международном уровне. Для устранения существующих барьеров между странами необходима разработка международных законодательных актов, регулирующих различные стороны сотрудничества членов мирового сообщества. Наиболее остро это затрагивает налоговую сферу, поскольку налоги определяют развитие международной торговли, движение инвестиций, осуществление международных связей. Расширение международного сотрудничества неизбежно порождает двойственность (многомерность) налогообложения. В связи с этим возникает насущная необходимость детального изучения современного состояния устранения двойного налогообложения в мировом масштабе и определение направлений решения этой проблемы в Украине.

Понятие «двойное налогообложение» означает обложение одного налогового объекта или отдельного плательщика одним и тем же (или аналогичным) налогом за один налоговый период. Двойное налогообложение в основном встречается в случаях ведения хозяйственной деятельности в международном масштабе в результате одновременного применения принципов резидентства и территориальности несколькими странами относительно одного и того же дохода налогоплательщика. Совершенно очевидно, что такое двойное налогообложение снижает заинтересованность физических и юридических лиц в осуществлении деятельности за пределами своего государства.

Сегодня существует несколько видов двойного налогообложения [1]:

1. Внутреннее, когда в рамках одной страны один и тот же налог взимается на уровне различных административно-территориальных единиц. В свою очередь оно делится на:

- вертикальное - одинаковый налог уплачивается на местном и государственном уровнях;
- горизонтальное - налогообложение на одном административном уровне за счет различий в определении объекта налогообложения.

2. Внешнее или международное, когда определение объекта налогообложения или плательщика налога похоже трактуются в национальных законодательствах, в результате чего возникает двух- или многократность его обложения.

Можно рассмотреть два основных способа устранения двойного налогообложения - путем изменения национального налогового законодательства (при внутренней форме) и на основе составления международных соглашений, путем приведения в определенное соответствие национальных налоговых законодательств (при внешней форме).

Проблема устранения двойного налогообложения в большинстве случаев решается принятием международных соглашений. Первые формы взаимодействия государств в сфере финансов были известны еще в 18 веке. Соглашения по вопросам административной помощи в налогообложении и обмена фискальной информацией были заключены между Бельгией и Францией (1843 г.) и между Бельгией и Голландией (1845 г.).

В дальнейшем работа по устранению двойного налогообложения приобрела широкие масштабы под руководством Лиги Наций. В 1928 году была разработана первая модель двусторонней конвенции об устранении двойного налогообложения, редакция которой обновлялась в 1943 (Мехико) и 1946 (Лондон) годах. Когда 25 февраля 1955 Совет ЕЭС принял свою первую рекомендацию по устранению двойного налогообложения, между членами сообщества уже было заключено 70 таких соглашений.

Международные налоговые конвенции - основные нормативные акты в области двойного налогообложения. По своей структуре они очень похожи и придерживаются модели Типовой налоговой конвенции, разработанной Организацией экономического сообщества и развития. В ней предлагаются основные принципы и технические приемы устранения двойного налогообложения, в основе которых лежит принцип постоянного пребывания. Это означает, что любой доход, полученный фирмой за рубежом, облагается налоговыми органами «принимающей» страны по месту расположения и деятельности предприятия (у источника). В настоящее время в мире действует более 1000 межгосударственных соглашений, регулирующих вопросы налогообложения.

Уровень развития современного международного сотрудничества свидетельствует, что большое значение приобретает проблема урегулирования международных отношений. Особенно актуальна эта проблема для стран, которые пытаются привлечь иностранные инвестиции. К этим странам, конечно, относится и Украина. Согласно положениям статьи 9 Конституции Украины, действующие международные договоры, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины, являются частью

национального законодательства Украины. [2] Как показывает практика нашего государства в сфере заключения соглашений об избежании двойного налогообложения с другими странами, в этом направлении сделано уже немало. По состоянию на 1 января 2014 года действуют 68 международных договоров Украины об избежании двойного налогообложения. [3] Кроме того, в соответствии со ст. 7 Закона Украины «О правопреемстве Украины» наша страна применяет договоры СССР об избежании двойного налогообложения с Испанией, Малайзией и Японией, действующие до вступления в силу новых договоров. [4]

Межгосударственные соглашения об избежании двойного налогообложения могут быть двусторонними и многосторонними. Принятие именно двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения на доходы и имущество является на сегодня оптимальным вариантом решения международных налоговых проблем.

Избежание двойного налогообложения осуществляется путем распределения права налогообложения между Договаривающимся Государством, в котором находится источник дохода, и Договаривающимся Государством, резидент которого является получателем доходов, а в некоторых случаях - путем ограничения права налогообложения Договаривающегося Государства – источника доходов. Это правило касается таких доходов как дивиденды, проценты и роялти.

Налоговое соглашение имеет двойственную природу. С одной стороны, оно регулируется международным правом, а с другой, после его инкорпорации в национальное налоговое право, становится элементом внутригосударственного налогового законодательства. В соответствии с этим по юридической силе международные налоговые соглашения бывают двух видов:

1. Соглашения, имеющие большую юридическую силу по сравнению с национальными налоговыми законами. Так, в соответствии с действующим законодательством Украины, заключенные и надлежащим образом ратифицированные международные договоры Украины составляют неотъемлемую часть национального законодательства Украины и применяются в порядке, предусмотренном для норм национального законодательства.

2. Соглашения, имеющие равную юридическую силу. Данная ситуация порождает много противоречий, в основе которых лежит столкновение отдельных положений равных по силе национальных и международных норм. В данном случае, после утверждения международного договора он превращается в акт, равный национальному, и по особенностям использования мало чем отличается от принятого национального закона.

При столкновении национальных и международных налоговых источников за основу берется положение Венской конвенции «О праве международных договоров» (ст. 27), которое устанавливает, что сторона не может ссылаться на положения своего внутреннего права для оправдания невыполнения положений международного права. [5] Украина присоединилась

к этой конвенции с принятием соответствующего постановления Верховной Рады Украины. [6] К перечню налогов, на которые распространяется Конвенция, относятся налог на прибыль предприятий и налог на доходы физических лиц. Конвенция не распространяется на косвенные налоги Украины - НДС и акциз.

На практике часто встречаются такие случаи возникновения двойного налогообложения:

- лицо является резидентом одного государства, получает доход или имеет имущество (капитал) в другом, и оба государства облагают этот доход или имущество;

- несколько государств облагают весь полученный одним лицом доход;

- несколько государств облагают полученный в одном государстве доход лица, которое не является резидентом ни в одном из этих государств.

Таким образом, как правило, двойное налогообложение возникает относительно дохода, имущества и капитала любого лица и основано на определении резидентства. В каждой отдельной сделке указывается, что понимается под этим термином, потому что в разных странах он может трактоваться по-разному. Под резидентством может пониматься и место получения дохода, и место нахождения главного офиса, и место нахождения административного совета, и место налогового адреса плательщика, и основное место жительства управляющего и т. д. Поэтому целесообразным является определение в соглашениях по устранению двойного налогообложения понятия резидентства.

Так, согласно законодательствам Дании, Италии, Норвегии, Испании, Португалии, Германии, Швеции для получения физическим лицом статуса резидента необходимо проживание на национальной территории более шести месяцев в каждом календарном году.

Понятие резидентства является основной концепцией налогообложения и в Украине. Согласно пп. 14.1.213 п. 1 ст. 14 Налогового кодекса Украины [7] резидентом является физическое лицо (гражданин Украины, физическое лицо без гражданства или гражданин иностранного государства), которое имеет местожительство в Украине. Далее по тексту приведены общие принципы определения статуса налогового резидента, тождественные тем, которые содержатся в ст. 4 «Резидент» международных договоров об избежании двойного налогообложения, а именно:

- в случае, если физическое лицо имеет место жительства также в иностранном государстве, оно считается резидентом, если такое лицо имеет место постоянного проживания в Украине;

- если лицо имеет место постоянного жительства также в иностранном государстве, оно считается резидентом, если имеет более тесные личные или экономические связи (центр жизненных интересов) в Украине;

- в случае, если государство, в котором физическое лицо имеет центр жизненных интересов, нельзя определить или если физическое лицо не имеет места постоянного проживания ни в одном из государств, оно считается

резидентом, если находится в Украине не менее 183 дней (включая день приезда и отъезда) в течение периода или периодов налогового года;

- если невозможно определить резидентский статус физического лица, используя предыдущие положения, физическое лицо считается резидентом, если оно является гражданином Украины.

Налоговый кодекс устанавливает, если источник выплат любых налогооблагаемых доходов граждан Украины является иностранным, то сумма такого дохода включается в состав общего годового налогооблагаемого дохода плательщика налога - их получателя, который обязан подать годовую налоговую декларацию. Если такие доходы получены в стране, с которой Украина заключила соглашение об устранении двойного налогообложения, налогоплательщик может уменьшить сумму годового налогового обязательства на сумму налогов, уплаченных за границей с полученных там доходов. Он обязан указать сумму такого уменьшения по определенным основаниям в годовой налоговой декларации.

Однако для получения права на уменьшение суммы налогового обязательства на сумму налога, уплаченного за пределами Украины, налогоплательщик обязан получить от государственного органа страны, в которой уплачивается такой доход, уполномоченного взимать такой налог, справку о сумме взысканного налога, а также о базе его начисления. Такая справка должна быть легализована консульским учреждением Украины в соответствующей стране. [7, ст. 13] При этом следует также учесть, что по нормам Налогового кодекса Украины сумма зачета налога с иностранного дохода налогоплательщика-резидента, уплаченного за границей Украины, не может превышать сумму налога, рассчитанную на базе общего годового налогооблагаемого дохода такого налогоплательщика (с учетом суммы полученного иностранного дохода).

В отношении юридических лиц принцип резидентства в разных странах тоже трактуется по-разному. Так, согласно британскому законодательству компанией-резидентом считается любое нормативное образование, деятельность которого управляется и контролируется из Великобритании. Внутреннее налоговое право США разделяет юридических лиц на местные и иностранные компании. Местная компания определяется на основе принципа инкорпорации, в соответствии с которым резидентом США считается любое корпоративное лицо, образованное по законам одного из штатов или по федеральным законам США. Аналогичные правила содержатся также в законодательстве Швейцарии. Италия считает своими резидентами любые юридические лица, которые имеют на ее территории зарегистрированный центральный орган, место фактического управления или осуществляют основную деятельность в этой стране.

В Украине резидентами считаются юридические лица, которые созданы и осуществляют свою деятельность в соответствии с законодательством Украины с местонахождением как на ее территории, так и за ее пределами.

Существует Соглашение между Правительством Украины и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предупреждении уклонений от уплаты налогов. [8] В случае уплаты украинским предприятием в России налога с доходов, полученных из российских источников, для получения права на зачисление налога украинское предприятие обязано получить от налогового органа России подтверждение о сумме уплаченного налога, а также о базе и/или объекте налогообложения. Подтверждение суммы уплаченного налога осуществляется налоговым органом России на основании письменного запроса украинской организации с приложением к нему копий Декларации или Налогового расчета, а также платежного поручения, подтверждающего сумму фактически уплаченного налога.

При возникновении противоречий между правилами и положениями международного соглашения и национальным налоговым законодательством, применяются правила и нормы международного договора. [7, ст. 3] Международные соглашения вступают в силу после выполнения внутригосударственных процедур. Верховная Рада должна ратифицировать подписанное международное соглашение соответствующим законом, после чего Министерство иностранных дел направляет сообщение (ноту) другой стороне о том, что украинская сторона выполнила внутригосударственные процедуры (т.е. ратифицировала соглашение) и ждет аналогичного сообщения. Ибо только после поступления ноты о ратификации (или утверждения - в каждой стране по-разному) от дружественной стороны международное соглашение (договор, конвенция) вступает в силу.

Международные конвенции (соглашения, договоры) по вопросам налогообложения могут принимать различные формы. В первую группу попадают конвенции, в которых рассматриваются в основном или исключительно налоговые вопросы. Во вторую - конвенции, которые, хотя и рассматривают в основном другие вопросы, но содержат некоторые дополнительные налоговые положения. Конвенции, которые регулируют вопросы налогообложения прибыли и капитала, составляют значительную долю конвенций и попадают в первую категорию. Также существуют другие типы конвенций, рассматривающих в основном или исключительно налоговые вопросы. Примерами таких конвенций являются:

- конвенции по избежанию двойного налогообложения относительно налогов на имущество, наследство и дарение;
- конвенции, которые рассматривают обмен налоговой информацией;
- конвенции, в которых рассматриваются вопросы взаимной помощи по взиманию налогов и по другим вопросам.

Основным назначением всеобъемлющих двусторонних налоговых конвенций являются:

- устранение международного двойного налогообложения;
- предотвращение уклонений от уплаты налогов и избежания налогообложения;

- распределение налоговых прав между договаривающимися сторонами;
- обеспечение защиты отечественных субъектов хозяйствования, которые проводят внешнеэкономические операции;
- создание благоприятных условий для привлечения прямых иностранных инвестиций;
- предотвращение налоговой дискриминации.

В действующих налоговых соглашениях государств, налогоплательщики которых являются резидентами, придерживаются двух главных принципов при устранении двойного налогообложения.

1. Принцип налогового освобождения, согласно которому государство-резидент не облагает доход, который в соответствии с конвенцией может облагаться в другом государстве.

2. Принцип налогового кредита, предусматривающий зачет уплаченных налогов за рубежом в счет внутренних налоговых обязательств.

Система налоговых кредитов более выгодна для налогоплательщика с целью предотвращения двойного налогообложения по сравнению с системой налогового освобождения. Именно налоговый кредит в развивающихся странах является одним из факторов, который стимулирует деятельность иностранных инвесторов. И Украина не является исключением из этого положения.

В соответствии с Соглашением между Украиной и Российской Федерацией, если резидент одного Договаривающегося Государства получает доход или владеет имуществом в другом Договаривающемся Государстве, которые в соответствии с положениями Соглашения могут облагаться налогом в другом Государстве, сумма налога на этот доход или имущество, уплаченная в этом другом Государстве, подлежит вычету из налога, взимаемого с такого резидента относительно такого дохода или имущества в этом Государстве. Этот вычет не может превышать сумму налога первого Государства на такой доход или имущество, начисленного в соответствии с ее налоговым законодательством. [8, ст. 22]

При этом очень важным моментом является соблюдение принципа недискриминации, согласно которому граждане Договаривающегося Государства не должны подвергаться в другом Государстве любому налогообложению, которое является более обременительным, чем налогообложение и связанные с ним обязательства граждан другого Государства при тех же обстоятельствах. [8, ст. 23]

Если по взаимному согласию между правительствами двух государств субъектам внешнеэкономической деятельности гарантируется благоприятный налоговый климат, тогда оба государства получают выгоду: страна-экспортер капитала - в виде налогов с доходов своих резидентов, а страна-импортер привлекает иностранные инвестиции в национальную экономику. Таким образом, в конечном итоге международные налоговые соглашения способствуют повышению международной коммерческой активности, увеличению оборота капитала между государствами.

Однако существует проблема избежания налогообложения с использованием соглашений об устранении двойного налогообложения из-за разногласий в толковании положений этих соглашений.

Во-первых, многие положения и нормы международных соглашений имеют общий характер и недостаточно определены. Это усложняет их реализацию в конкретной ситуации. Кроме того, ряд положений допускают нечеткость и неоднозначность определений.

Во-вторых, при использовании международных соглашений об устранении двойного налогообложения толкование их положений должно осуществляться в соответствии с международным правом с учетом принципов национального права.

В-третьих, хотя международные соглашения и являются частью внутреннего законодательства Украины, судебные органы Украины не могут трактовать положения только в целях соответствия внутренним правилам толкования, так как это может противоречить международным обязательствам Украины. Ведь толкование положений международных соглашений по вопросам избежания двойного налогообложения может стать решающим, если эти положения толкуются по-разному договаривающимися государствами. В результате этого может возникнуть ситуация, при которой не применяется механизм избежания двойного налогообложения или налогообложение вообще отсутствует.

Иностраный капитал приходит в те страны, в которых безусловно выполняются нормы международного права. Если принять во внимание, что отечественные субъекты внешнеэкономической деятельности имеют не меньше проблем в связи с неполной урегулированностью вопросов по устранению двойного налогообложения, чем иностранцы, то проблема повышения качества инвестиционного законодательства приобретает особенно важное значение.

Библиографический список

1. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. / Н.П. Кучерявенко. - Харьков: Легас, 2001. - 235 с.
2. Конституция Украины от 28.06.96 г. № 254к/96-ВР.
3. Письмо Министерства доходов и сборов Украины «О международных договорах об избежании двойного налогообложения» от 23.01.2014 г. № 1535/7/99-99-12-01-03-17.
4. Закон Украины «О правопреемстве Украины» от 12.09.91 г. №1543-ХП.
5. Венская конвенция «О праве международных договоров» от 23.05.69 г.
6. Постановление Верховной Рады Украины «О присоединении Украины к Венской конвенции о правопреемстве государств в отношении договоров» от 17.09.92 г. № 2608-ХП.
7. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI.
8. Соглашение между Правительством Украины и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предупреждении уклонений от уплаты налогов от 03.08.99 г.