

## ПРОБЛЕМИ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Висвітлені світові проблеми подвійного оподаткування. Охарактеризована сутність міжнародних податкових конвенцій, їх види та призначення. Визначено поняття резидентства. Надано перелік міжнародних договорів з усунення подвійного оподаткування, укладених Україною. Запропоновані шляхи підвищення ефективності впровадження міжнародних норм оподаткування в Україні.

The problems of double taxation are designated. The essence of international tax conventions, their types and purposes are characterized. The concept of the residence is defined. A list of international treaties to eliminate double taxation, signed by Ukraine is given in the article. The ways to improve the implementation of international norms of taxation in Ukraine are suggested.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Провідна роль у забезпеченні виконання державою функцій щодо регулювання економічних процесів належить податкам. Саме податково-бюджетна та кредитно-грошова політика є ефективними засобами державного регулювання економіки, що застосовуються в більшості розвинених країн світу протягом багатьох років.

У сучасних умовах поширення інтеграційних процесів, інтернаціоналізації та інтенсифікації економіки значно розширилось коло проблем, які вимагають розв'язання на міжнародному рівні. Найбільш гостро це зачіпає податкову сферу, оскільки податки визначають розвиток міжнародної торгівлі, рух інвестицій, здійснення міжнародних зв'язків.

**Виділення невирішених раніше частин проблеми.** Розширення міжнародного співробітництва неминує породжує подвійність (багатомірність) оподаткування. З огляду на це постає нагальна потреба детального вивчення сучасного стану усунення подвійного оподаткування у світовому масштабі та визначення напрямів вирішення цієї проблеми в Україні.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Багато міжнародних законодавчих актів та Законів України присвячено питанням усунення подвійного оподаткування. До них належать Віденська конвенція „Про право міжнародних договорів” (1969 р.), численні міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, закони України “Про ратифікацію міжнародних угод”, „Про міжнародні договори України” (1993 р.), „Про систему оподаткування” (1997 р.), „Про оподаткування прибутку підприємств” (1997 р.), „Про податок з доходів фізичних осіб” (2003 р.) тощо.

Проблемам усунення подвійного оподаткування присвятили свої наукові праці та статті на сторінках періодичних видань такі вітчизняні економісти та юристи-міжнародники як С. Боровик, В. Богун, Л. Даценко, Р.Л. Держберг, О.М. Козирін, М.П. Кучерявенко, О. Мещерякова, О.М. Погорлецький, О. Радченко, С.Ф. Сутирін, М.М. Ткаченко та інші.

**Метою статті** є висвітлення світової проблеми подвійного оподаткування, шляхів і методів його усунення, а також розгляд стану вирішення питань з уникнення подвійного оподаткування в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поняття „подвійне оподаткування” означає обкладання одного податкового об'єкта або окремого платника тим самим (чи аналогічним) податком за один податковий період. Подвійне оподаткування здебільшого зустрічається у випадках ведення господарської діяльності в міжнародному масштабі

внаслідок одночасного застосування принципів резидентства та територіальності декількома країнами щодо одного і того ж доходу платника податків. Цілком очевидно, що таке подвійне оподаткування знижує зацікавленість фізичних і юридичних осіб у здійсненні діяльності за межами своєї держави.

На сьогодні існує декілька видів подвійного оподаткування [1, с.260-277]:

1. Внутрішнє, коли в рамках однієї країни той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць. В свою чергу воно поділяється на:

- вертикальне – однаковий податок сплачується на місцевому і державному рівнях;
- горизонтальне – оподаткування на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у визначенні об'єкта оподаткування.

2. Зовнішнє або міжнародне, коли визначення об'єкта оподаткування або платника податку схоже трактуються в національних законодавствах, внаслідок чого виникає двох- або багаторазовість його оподаткування.

Можна дослідити два варіанта способів усунення подвійного оподаткування – шляхом зміни національного податкового законодавства (при внутрішній формі) та на основі складання міжнародних угод, шляхом приведення в певну відповідність національних податкових законодавств (при зовнішній формі). Проблема усунення подвійного оподаткування в більшості випадків вирішується складанням міжнародних угод.

Перші форми взаємодії держав в сфері фінансів були відомі ще в 18 столітті. Угоди по питанням адміністративної допомоги в оподаткуванні та обміну фінансовою інформацією були укладені між Бельгією і Францією (1843 р.) та між Бельгією і Голандією (1845 р.).

Надалі робота по усуненню подвійного оподаткування набула широких масштабів під керівництвом Ліги Націй. В 1928 році була розроблена перша модель двосторонньої конвенції про усунення подвійного оподаткування, редакція якої оновлювалася в 1943 (Мехіко) і 1946 (Лондон) роках. Коли 25 лютого 1955 року Рада ЄС прийняла свою першу рекомендацію з усунення подвійного оподаткування, між членами співтовариства вже було укладено 70 таких угод.

Міжнародні податкові конвенції – основні нормативні акти в галузі подвійного оподаткування. За своєю структурою вони досить схожі та дотримуються моделі Типової податкової конвенції, розробленої Організацією економічного співтовариства і розвитку. У ній пропонуються основні принципи й технічні прийоми усунення подвійного оподаткування, в основі яких лежить принцип постійного перебування. Це означає, що будь-який дохід, отриманий фірмою за кордоном, обкладається податковими органами „приймаючої” країни за місцем розташування та діяльності підприємства (у джерела). На даний час у світі діє більше 1000 міждержавних угод, що регулюють питання оподаткування.

Рівень розвитку сучасного міжнародного співробітництва свідчить, що важливого значення набуває проблема врегулювання міжнародних відносин. Особливо актуально ця проблема стоїть перед країнами, які намагаються залучити іноземні інвестиції. До цих країн, звичайно, належить і Україна. Як показує практика нашої держави у сфері укладання угод про уникнення подвійного оподаткування з іншими країнами, вже зроблено немало. Станом на 1 січня 2009 року набрали чинності певні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування (таблиця 1).

Крім того, відповідно до ст.7 Закону України „Про правонаступництво України” Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими договорами (таблиця 2) [3].

Міждержавні угоди про уникнення подвійного оподаткування можуть бути двосторонніми та багатосторонніми. Укладання саме двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування на доходи та майно є на сьогодні найоптимальнішим варіантом вирішення міжнародних податкових проблем.

Протягом 2008 року в Україні набрали чинності дві двосторонні міжурядові угоди про уникнення подвійного оподаткування:

- 1) 9 жовтня 2008 року набрала чинності Конвенція між Урядом України і Урядом

Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і капітал;

2) 23 жовтня 2008 року набрала чинності Конвенція між Урядом України і Урядом Йорданського Хашимітського Королівства про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал.

Таблиця 1

Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування,  
укладені Україною (станом на 01.01.2009 р.) [2,с.18]

№ з/п	Країна	Дата набуття чинності	№ з/п	Країна	Дата набуття чинності
1	Австрія	20.05.99 р.	34	Нідерланди	02.11.96 р.
2	Азербайджан	03.07.2000	35	Норвегія	18.09.96
3	Алжир	01.07.2004	36	Об'єднані Арабські Емірати	09.03.2004
4	Бельгія	25.02.99			
5	Білорусь	30.01.95	37	Південно-Африканська Республіка	23.12.2004
6	Болгарія	03.10.97			
7	Бразилія	26.04.2006	38	Польща	11.03.94
8	Велика Британія	11.08.93	39	Португалія	11.03.2002
9	В'єтнам	19.11.96	40	Російська Федерація	03.08.99
10	Вірменія	19.11.96			
11	Греція	26.09.2003	41	Румунія	17.11.97
12	Грузія	01.04.99	42	Сирія	04.05.2004
13	Данія	21.08.96	43	Словаччина	22.11.96
14	Єгипет	27.02.2002	44	Словенія	25.04.2007
15	Естонія	24.12.96	45	США	05.06.2000
16	Ізраїль	20.04.2006	46	Таджикистан	01.06.2003
17	Індія	31.10.2001	47	Таїланд	24.11.2004
18	Індонезія	09.11.98	48	Туреччина	29.04.98
19	Іран	21.07.2001	50	Туркменістан	21.10.99
20	Ісландія	09.10.2008	51	Угорщина	24.06.96
21	Італія	25.02.2003	52	Узбекистан	25.07.95
22	Йорданія	23.10.2008	53	Фінляндія	14.02.98
23	Казахстан	14.04.97	54	Франція	01.11.99
24	Канада	22.08.96	55	ФРН	04.10.96
25	Киргиз стан	01.05.99	56	Хорватія	01.06.99
26	Китай	18.10.96	57	Чехія	20.04.99
27	Республіка Корея	19.03.2002	58	Швейцарія	26.02.2002
28	Кувейт	22.02.2004	59	Швеція	04.06.96
29	Латвія	21.11.96	60	Союзна Республіка Югославія (стосовно Республіки Сербія та Республіки Чорногорія)	29.11.2001
30	Ліван	06.09.2003			
31	Литва	25.12.97			
32	Македонія	23.11.98			
33	Молдова	27.05.96			

Зазначені Конвенції закладають та підтримують сприятливі умови для інвесторів однієї Договірної Держави на території другої Договірної Держави, стимулюють ділову ініціативу підприємців, регулюють питання міжнародного оподаткування доходів у двосторонніх стосунках між державами, а саме: уникнення подвійного оподаткування, запобігання ухиленню від сплати податків, розподіл прав оподаткування між Договірними Державами, усунення податкової дискримінації, взаємне зменшення податкових перешкод для закордонних інвестицій та торгівлі.

Таблиця 2

Міжнародні договори з питань уникнення подвійного оподаткування між СРСР та зарубіжними країнами, які діють до набуття чинності відповідними двосторонніми договорами

№ п/п	Назва документу	Дата підписання	Дата набуття чинності
1	Угода між Урядом СРСР і Урядом Іспанії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	1.03.85	07.08.86
2	Угода між Урядом СРСР і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	29.10.82	26.08.83
3	Угода між Урядом СРСР і Урядом Малайзії про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи	31.07.87	01.07.88
4	Конвенція між Урядом СРСР та Урядом Японії про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи	18.01.86	27.11.86
5	Угода між країнами – членами РЕВ про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна фізичних осіб (діє у двосторонніх відносинах між Україною і Монголією)	27.05.77	01.01.79
6	Угода між країнами – членами РЕВ про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна юридичних осіб (діє у двосторонніх відносинах між Україною і Монголією)	19.05.78	01.01.79

Уникнення подвійного оподаткування здійснюється шляхом розподілу права оподаткування між Договірною Державою, що є джерелом доходу, і Договірною Державою, резидентом якої є одержувач доходів, а в деяких випадках – шляхом обмеження права оподаткування Договірної Держави – джерела. Це правило стосується таких доходів як дивіденди, проценти та роялті.

Податкова угода має подвійну природу. З однієї сторони, вона регулюється міжнародним правом, а з іншої, після її інкорпорації в національне податкове право, стає елементом внутрідержавного податкового законодавства. Відповідно до цього за юридичною силою міжнародні податкові угоди бувають двох видів:

1. Угоди, що мають більшу юридичну силу в порівнянні з національними податковими законами. Так, відповідно до діючого законодавства України, укладені і належним чином ратифіковані міжнародні договори України становлять невід'ємну частину національного законодавства України і застосовуються в порядку, передбаченому для норм національного законодавства.

2. Угоди, що мають рівну юридичну силу. Дана ситуація породжує багато протиріч, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних по силі національних і міжнародних норм. В даному випадку, після затвердження міжнародного договору він перетворюється в акт, рівний національному і по особливостям використання мало чим відрізняється від прийнятого національного закону.

При зіткненні національних і міжнародних податкових джерел за основу береться положення Віденської конвенції “Про право міжнародних договорів” (ст.27), яке встановлює, що сторона не може посилається на положення свого внутрішнього права для оправдання

невиконання положень міжнародного права [4]. Україна приєдналася до цієї конвенції з прийняттям відповідної постанови Верховної Ради України.

На практиці можна виділити такі найчастіші випадки виникнення подвійного оподаткування:

- особа є резидентом однієї держави, одержує дохід або має майно (капітал) в іншій державі та і обидві держави обкладають цей дохід або майно;
- декілька держав піддають обкладанню весь одержаний однією особою дохід;
- декілька держав оподатковують одержаний в одній державі дохід особи, яка не є резидентом у жодній з цих держав.

Таким чином, як правило подвійне оподаткування виникає стосовно доходу, майна та капіталу будь-якої особи та засновано на визначенні резидентства. В кожній окремій угоді вказується, що розуміється під цим терміном, тому що в різних країнах він може трактуватися по-різному. Під резидентством може розумітися і місце одержання доходу, і місце знаходження головного офісу, і місце знаходження адміністративної ради, і місце податкової адреси платника, і основне місце проживання керуючого тощо. Тому доцільним є встановлення в угодах з усунення подвійного оподаткування такого трактування.

Так, згідно законодавствам Данії, Італії, Норвегії, Іспанії, Португалії, Німеччини, Швеції для отримання фізичною особою статусу резидента необхідним є проживання на національній території понад шести місяців у кожному календарному році.

Резиденція є основною концепцією оподаткування в Україні. Відповідно до ст.1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [5] резидентом є фізична особа (громадянин України, фізична особа без громадянства або громадянин іноземної держави), яка має місце проживання в Україні. Далі за текстом наведено загальні принципи визначення статусу податкового резидента, тотожні тим, що містяться у ст.4 “Резидент” міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а саме:

- у випадку, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має тісніші особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні;

- у випадку, якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Закон встановлює, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів громадян України є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку – їх отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. Якщо такі доходи одержані у країні, з якою Україною укладено угоду про усунення подвійного оподаткування, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном з одержаних там доходів. Він зобов'язаний вказати суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації. Однак для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, в якій сплачується такий дохід, уповноваженого стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування. Така довідка має бути легалізована консульською установою України у відповідній країні. При цьому слід також врахувати, що за нормами Закону України „Про систему оподаткування” (ст.18) сума податку з іноземного доходу платника податку – резидента, сплаченого за кордоном України, не може перевищувати суму податку,

розраховану на базі загального річного оподаткованого доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу) [6].

Відносно юридичних осіб принцип резидентства у різних країнах теж трактується по-різному. Так, згідно з британським законодавством компанією-резидентом вважається будь-яке нормативне утворення, діяльність якого керується та контролюється з Великобританії. Внутрішнє податкове право США поділяє юридичних осіб на місцеві та іноземні компанії. Місцева компанія визначається на основі принципу інкорпорації, у відповідності з яким резидентом США вважається будь-яка корпоративна особа, утворена за законами одного з штатів або за федеральними законами США. Аналогічні правила містяться також в законодавстві Швейцарії. Італія розглядає як своїх резидентів будь-які юридичні особи, які мають на її території зареєстрований центральний орган, місце фактичного управління або котрі здійснюють основну діяльність в цій країні.

Щодо нашої країни, то резидентами вважаються юридичні особи, які створені та здійснюють свою діяльність у відповідності до законодавства України з місцезнаходженням на її території (ст.1.15 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”) [7].

При виникненні протиріч між правилами і положеннями міжнародної угоди і національним податковим законодавством, застосовуються правила і норми міжнародного договору. Міжнародні угоди набирають чинності після виконання внутрішніх державних процедур. Верховна Рада повинна ратифікувати підписану міжнародну угоду відповідним законом, після чого Міністерство закордонних справ надсилає повідомлення (ноту) другій стороні про те, що українська сторона виконала внутрішньодержавні процедури (тобто ратифікувала угоду) і чекає аналогічного повідомлення. Лише після надходження ноти про ратифікацію (чи затвердження – у кожній країні по-різному) від дружньої сторони, міжнародна угода (договір, конвенція) набирає чинності.

Міжнародні конвенції (угоди, договори), що розглядають оподаткування, можуть приймати різні форми. До першої групи потрапляють конвенції, у яких розглядаються в основному або винятково податкові питання. До другої – конвенції, що, хоча і розглядають в основному інші питання, але містять деякі додаткові податкові положення. Конвенції, що відносяться до податків на прибуток і на капітал, складають значну частку конвенцій, що потрапляють у першу категорію. Також існують інші типи конвенцій, що розглядають в основному або винятково податкові питання. Прикладами таких конвенцій є:

- конвенції по уникненню подвійного оподаткування відносно податків на маєтки, спадщину і володіння;
- конвенції, що розглядають обмін податковою інформацією;
- конвенції, у яких розглядаються питання взаємної допомоги по податковому збору та по інших питаннях.

Основним призначенням всеосязних двосторонніх податкових конвенцій є:

- усунення міжнародного подвійного оподаткування;
- запобігання податкового ухилення і уникнення;
- розподіл податкових прав між державами, що домовляються;
- забезпечення захисту вітчизняних суб'єктів господарювання, що проводять зовнішньоекономічні операції;
- створення сприятливих умов для залучення прямих іноземних інвестицій;
- запобігання податкової дискримінації.

У діючих податкових угодах держави, платники податків яких є резидентами, додержуються двох головних принципів при усуненні подвійного оподаткування.

1. Принцип податкового звільнення – згідно якого держава резиденції не оподатковує дохід, який у відповідності з конвенцією може оподатковуватися в іншій державі.

2. Принцип податкового кредиту – який передбачає залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань.

Система податкових кредитів є більш вигідною для платника податків в умовах подвійного оподаткування порівняно з системою податкового звільнення. Саме податковий

кредит у країнах, які розвиваються, є одним з факторів, що стимулює діяльність іноземних інвесторів. І Україна не є винятком з цього положення.

Якщо по взаємній згоді між урядами двох держав суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності гарантується нормальний податковий клімат, тоді обидві держави отримують вигоду: країна-експортер капіталу – у вигляді податків з доходів своїх резидентів, а країна-імпортер залучає іноземні інвестиції в національну економіку. Таким чином, в кінцевому результаті міжнародні податкові угоди сприяють підвищенню міжнародної комерційної активності, збільшенню обороту капіталу між державами.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Враховуючи економічне становище України, що склалося, наша держава повинна дуже ретельно ставитись до укладання угод про уникнення подвійного оподаткування, які підписуються з іншими державами. Необхідно виключити випадки, коли сума нестягнених внаслідок цих угод податків з іноземців в Україні та з українців за межами нашої держави буде мати негативний вплив на розвиток економіки України. На наш погляд, для підвищення ефективності впровадження міжнародних норм оподаткування доцільно в Україні:

- якнайшвидше прийняти і ввести в дію Податковий кодекс;
- чітко визначити термінологію та узгодити її в нормах міжнародного та національного законодавств, що виключить ймовірність виникнення між країнами суперечностей;
- систематично та повно інформувати посадових осіб державної податкової служби щодо прийнятих угод про запобігання подвійному оподаткуванню між Україною та іншими державами. Адже часто мають місце випадки невиконання або невідповідного тлумачення угоди, що призводить по порушення умов її дії.

Закордонний капітал приходять до тих країн, де безумовно виконують норми міжнародного права. Якщо взяти до уваги, що вітчизняні суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають не менше проблем у зв'язку з неповною урегульованістю питань з усунення подвійного оподаткування, ніж іноземці, то проблема поліпшення інвестиційного законодавства набуває особливо важливого значення.

### Література

1. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: Навч. посіб. – Харків, „Легас”, 2003. – 384 с.
2. Лист ДПА України „Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування” від 13.01.2009 р. № 405/7/12-0117 // Вісник податкової служби. – 2000. – № 5. – С. 18.
3. Закон України „Про правонаступництво України” від 12.09.91 р.
4. Віденська конвенція „Про право міжнародних договорів” від 23.05.69 р. // Dokument HTML. – <http://rakons.rada.gov.ua>.
5. Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889-IV.
6. Закон України „Про систему оподаткування” від 18.02.97 р. № 77/97-ВР.
7. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. № 283/97-ВР.