

УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДЛЯ УНИКНЕННЯ Й УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка проблеми. Глобалізаційні процеси у світі створюють сприятливий клімат для залучення держав до різноманітних форм міжнародно-економічної співпраці, передбачаючи плідну взаємодію та взаємозв'язок національних економічних систем. У чинних податкових угодах держав, платники податків яких є резидентами, дотримуються двох головних принципів при усуненні подвійного оподаткування: (а) податкового звільнення, згідно з яким держава-резидент не оподатковує дохід, який згідно з конвенцією може оподатковуватися в іншій державі, і (б) податкового кредиту, що передбачає залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань. При цьому дуже важливим є дотримання принципу недискримінації, відповідно до якого громадяни договірної держави не повинні зазнавати в іншій державі будь-якого оподаткування, яке є більш обтяжливим порівняно з оподаткуванням, пов'язаними з ним зобов'язаннями громадян останньої за тих же обставин.

Якщо за взаємною згодою між урядами двох держав суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності гарантується сприятливий податковий клімат, обидві вони отримують вигоду: країна – експортер капіталу – у вигляді податків з доходів своїх резидентів, а країна-імпортер залучає при цьому іноземні інвестиції в національну економіку. Отже, міжнародні податкові угоди сприяють підвищенню міжнародної комерційної активності, збільшенню обороту капіталу між державами. Однак існує проблема щодо використання міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування через розбіжності у тлумаченні положень цих правочинів. По-перше, чимало положень таких документів мають загальний характер і недостатньо визначені, що значно ускладнює їх реалізацію в конкретній ситуації. Крім того, низка їх положень допускають нечіткість і неоднозначність використуваних понять. По-друге, при реалізації міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування тлумачення їх положень повинно здійснюватися відповідно до міжнародного права, причому з урахуванням принципів національного права. По-третє, хоча міжнародні угоди і є частиною внутрішнього законодавства України, її судові органи не можуть трактувати ті чи інші положення в контексті їх відповідності внутрішнім правилам тлумачення, тому що це може суперечити міжнародним зобов'язанням держави. Адже визначення приписів розглядуваних угод з питань уникнення подвійного оподаткування може стати вирішальним, якщо вони договірними державами трактуються по-різному. Унаслідок цього може виникнути ситуація, за якою належний механізм уникнення подвійного оподаткування не застосовується, або оподаткування взагалі не задіяно. З цієї точки зору важливо розглянути особливості механізму усунення й уникнення подвійного оподаткування, а також дослідити аспекти міжнародного співробітництва в зазначеній царині.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання шляхів удосконалення законодавства України для уникнення й усунення подвійного оподаткування були предметом досліджень у вітчизняній науці. Проблеми правового регулювання уникнення подвійного оподаткування досліджували вчені, серед яких – Н. Кучерявенко, О. Максак, Ю. Демянчук, В. Семенюта, І. Мусійчук, Л. Вдовічена.

Метою статті є комплексний аналіз теоретико-методологічних засад, нормативних основ удосконалення законодавства України для уникнення й усунення подвійного оподаткування.

Методи дослідження: використано діалектичний, системний та порівняльно-правовий.

Основні результати дослідження. Формування засад подолання подвійного оподаткування шляхом реалізації положень чинного податкового законодавства пов'язано із впливом на поведінку відповідних осіб – як владних, так і зобов'язаних. Вплив на податкові відносини нормами податкового законодавства здійснюється шляхом деталізації можливостей і форм поведінки органів, що представляють державу й гарантують здійснення її інтересів при справлянні податків і зборів. Це відбувається наданням права таким органам видавати попередні роз'яснення щодо підстав проведення тієї чи іншої податкової операції, застосування штрафів стосовно платників податків у випадку недотримання ними відповідних рекомендацій. Такі повноваження мають ґрунтуватися на законі, бо інакше податкові органи можуть лише оскаржувати в суді неправомірні дії платників податків [1, с. 480–495].

Важливим компонентом у подоланні внутрішнього подвійного оподаткування при застосуванні загального правила з боротьби з ним є процедура попередньої перевірки операцій податковими органами щодо їх прийнятності. Це дає змогу платникові податків отримати висновок цих органів, який убезпечить його від наступних перевірок цієї операції [2].

Низку критичних зауважень щодо засобів подолання подвійного оподаткування та їх ефективності ще 27 липня 2000 року оголосила Комісія з оподаткування Міжнародної торгової палати. З урахуванням цього документа урядам рекомендовано дотримуватися під час перевірки операцій платників податків декількох вимог: 1. Податкові органи мають поважати форму законних ділових операцій, навіть якщо вона дозволяє зменшення загальної суми податкових зобов'язань. 2. Спеціальні правила по боротьбі з уникненням оподаткування (неприйняттого) мають бути достатньо чіткими й точними, а податкове законодавство повинно дотримуватися законів з точністю до букви. Неприйнятним є тлумачення податковими органами чітких законодавчих положень, з огляду на дух закону. 3. У випадку прийняття загальних правил щодо боротьби з уникненням оподаткування (неприйняттого) ці правила повинні застосовуватися лише у виняткових ситуаціях, коли операції не мають ані економічного змісту, ані достатнього ділового смислу. При цьому недопустимим є перекладання обов'язку доведення відповідних обставин, а також застосування такого загального правила до пільгових податкових режимів, передбачених у чинному податковому законодавстві (зокрема, ретроактивно), або до операцій, що законодавчо виключені зі сфери застосування спеціальних правил [3].

Названа комісія окремо наголосила на неприйнятності порушення одного з принципів побудови системи оподаткування – стабільності податків, а також створення податків-перепон для міжнародного бізнесу шляхом застосування відповідних заходів боротьби з неприйнятною поведінкою платника.

На сучасному етапі в багатьох країнах найефективнішим способом боротьби зі зловживаннями в податковій царині вважається загальне законодавче правило в боротьбі з уникненням оподаткування. Хоча принагідно можна зауважити, що не існує певної кореляції між панівним підходом до вирішення відповідних справ у судовій практиці й до запровадження загального законодавчого правила. А тому можна зробити певні загальні зауваження: 1) найпершими такі загальні законодавчі правила запровадили країни континентального права (Німеччина – 1919 р., Франція – 1925 р.); 2) у другій половині ХХ ст. у багатьох економічно розвинених країнах (Австралії, Новій Зеландії, Швеції, Бельгії) початок боротьби з подоланням подвійного оподаткування (неприйняттого) фактично означав розчарування в можливостях судових органів ефективно боротися із цим явищем. Часто це було викликано консервативною позицією суду, який у тлумаченні податкового законодавства виходив виключно з тексту законодавчих актів і не бажав розширювати їх трактування, вважаючи це виключною компетенцією законодавця. У відповідь на таку позицію суду законодавчі органи почали втілювати в життя спеціальні законодавчі правила, особливо загальні. Це призвело, своєю чергою, до того, що серед країн з розвинутою ринковою економікою фактично склалися 2 групи. Країни першої виходили з того, що чинних судових доктрин і спеціальних законодавчих правил цілком достатньо для боротьби з подоланням подвійного оподаткування (Сполучені Штати Америки). У країнах другої групи виходили з того, що необхідно мати й загальне законодавче правило, яке застосовувалося б поруч з іншими засобами (Бельгія, Нова Зеландія, Швеція) [4, с. 65–74].

Усунення подвійного оподаткування дивідендів, відсотків, роялті має місце в результаті дій за взаємною згодою країн-партнерів. Існує дуже мало угод, у яких країна-джерело повністю від-

мовлялась би від свого права оподатковувати ці доходи із джерела. Аналогічна норма передбачена більшістю конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною (ст. 10). Відповідно до вимог цієї статті дивіденди можуть також оподатковуватись у договірній державі, резидентом якої є компанія, що сплачує дивіденди згідно із законодавством цієї держави. Але якщо особа – фактичний власник дивідендів – є резидентом іншої договірної держави, податок, що стягується в такий спосіб, не повинен перевищувати: а) 5 % загальної суми дивідендів, якщо фактичним власником дивідендів є компанія (яка не є товариством), що володіє безпосередньо, принаймні, 25 % капіталу компанії, яка сплачує дивіденди; б) 15% загальної суми дивідендів у всіх інших випадках.

Спосіб застосування зазначених обмежень установлюється компетентними органами договірних держав за взаємною домовленістю. Цей пункт не стосується оподаткування прибутку компанії, з якого виплачуються дивіденди [5]. Отже, ставку податку на доходи нерезидентів, що отримані у вигляді дивідендів, встановлено в розмірі 15 %. Такий порядок поширюється на юридичних осіб і суб'єктів господарської діяльності, які не мають статусу юридичної особи з місцезнаходженням за межами України і які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави.

У конвенціях, укладених Україною з Естонською, Латвійською та Литовською Республіками, міститься положення, що податок не повинен перевищувати 5 % загальної суми дивідендів, якщо право на них фактично має компанія (на відміну від товариства), яка є власником принаймні 25 % капіталу компанії, що виплачує дивіденди. В усіх інших випадках застосовується ставка 15 %. Така ж норма міститься і в договорах з Польщею, Болгарією, Угорщиною, Македонією, Норвегією й Данією [6].

Питання оподаткування відсотків відображено й у конвенціях (угодах) про уникнення подвійного оподаткування. Так, у ч. 3 ст. 11 Конвенції між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал, ратифікованої Україною 3 вересня 2008 р., термін «відсотки» вживається як дохід від боргових вимог будь-якого виду незалежно від іпотечного забезпечення й від володіння правом на участь у прибутках боржника, у тому числі й дохід від урядових цінних паперів і від облігацій чи боргових зобов'язань, зокрема, від премій і винагород, що сплачуються стосовно таких цінних паперів, облігацій і боргових зобов'язань. Штрафні санкції за несвоєчасні платежі не вважаються відсотками для цілей статті [7].

Система усунення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб передбачає поділ усіх активних доходів у міжнародних договорах про уникнення цього виду оподаткування на три великі групи. Першу групу становлять доходи, отримані від незалежної особистої діяльності. До неї належать доходи від надання професійних послуг, тобто незалежної наукової, літературної, мистецької, викладацької чи іншої діяльності. Друга група охоплює доходи, одержані від роботи за наймом. До неї належать заробітна плата, платня та інші подібні типи винагород. Третя група містить перелік особливих видів доходів, тобто прибутку відповідних категорій осіб, для яких міжнародними договорами встановлено особливі норми уникнення або зменшення подвійного оподаткування. Вона включає: а) гонорари директорів, доходи (у тому числі пенсії), виплачувані з державних фондів або фондів адміністративно-територіальних утворень; б) пенсії, виплачувані з інших джерел; в) доходи працівників сфери мистецтв і спортсменів; г) винагороди, стипендії та інші платежі, отримувані викладачами, вченими, студентами, практикантами та ін. [8, с. 144].

Повністю вирішити проблему подвійного оподаткування можна тільки одним шляхом: вносити відповідні зміни до національного законодавства кожної держави. Укладення угод і (договорів, конвенцій) не може повною мірою забезпечити уникнення цього виду оподаткування, оскільки платники податків будуть все одно в окремих випадках стикатися з проблемою подвійного оподаткування.

Правове регулювання усунення подвійного оподаткування в рамках міжнародного права має певні недоліки, як-от: явний брак однозначності правових положень в укладених угодах і конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, неточність формулювань окремих категорій (понять), а також прогалини щодо оподаткування низки доходів, що аж ніяк не сприяє усуненню подвійного оподаткування; різне співвідношення національного й міжнародного права в кожній

окремо взятій країні, невідповідність норм національного права нормам укладених міжнародних договорів, що перешкоджає усуненню подвійного оподаткування.

На підставі проведеного аналізу можемо стверджувати, що ключова мета укладення між державами угод про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, щоб визначити, якій з двох держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Сутність цього правового регулювання з метою протидії міжнародному подвійному оподаткуванню, яке охоплює інтереси двох договірних держав, можна проілюструвати на прикладі доходів, які, як правило, оподатковуються в країні джерела їх походження. Таке правове забезпечення оподаткування зазначених доходів має свої особливості, а саме: об'єкти оподаткування, як доходи від нерухомого майна, прибуток від підприємницької діяльності, гонорари артистів, спортсменів, пенсії, оподаткування державних службовців, студентів, викладачів, дослідників та ін. Оподаткування доходів від нерухомого майна і прибутку від підприємницької діяльності є наочним прикладом втілення принципу адекватності при оподаткуванні названих об'єктів.

Особливі умови оподаткування передбачаються саме в податкових угодах, приміром, у ст. 6 Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал установлено, що резидент договірної держави, дохід якого від нерухомості, яка розташована в другій договірній державі, але підлягає оподаткуванню в цій державі, може за особистим вибором відповідно до положень внутрішнього законодавства останньої підрахувати податок із цього доходу в чистому вигляді, якщо б цей дохід належав до постійного представництва в цій другій державі. Будь-який такий вибір стає обов'язковим як на податковий рік, у якому було його здійснено, так і на всі наступні податкові роки, якщо його не буде скасовано відповідно до процедур внутрішнього законодавства договірної держави, на території якої знаходиться нерухоме майно [9].

На нашу думку, з метою усунення подвійного оподаткування до визначення постійного представництва додатково слід застосовувати правила, на підставі яких обчислюється прибуток постійного представництва або підприємства, яке здійснює торгівлю з іноземним учасником тієї самої групи підприємств. Спираючись на висловлені міркування, підкреслимо, що держави, укладаючи міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, розподіляють між собою права на оподаткування певних видів доходів, які утворюються у зв'язку зі здійсненням діяльності їх резидентів. Адекватність такого правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню полягає в тому, щоб визначити, якій із двох договірних держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Основна суть укладення угод про уникнення подвійного оподаткування полягає в забезпеченні фінансових інтересів договірних держав, в узгодженні цих інтересів у такий спосіб, щоб не ставити ці держави в дискримінаційне становище одну проти одної, а також у гарантуванні для них отримання справедливої частки доходу в бюджет, а для платників податків – у гарантуванні, що їх доходи (майно, капітал) не будуть оподатковуватися двічі, тричі й т. д. [10].

Висновки. Для удосконалення процедур механізму уникнення подвійного оподаткування в Україні пропонується закріпити порядок, за яким резиденти України зобов'язані декларувати доходи, отримані за кордоном, а на фіскальні органи покласти обов'язок зі здійснення перевірки відповідності задекларованих даних.

На рівні міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачено розподіл доходів фізичних осіб на три групи. Першу групу охоплюють доходи, отримані від незалежної особистої діяльності, зокрема, доходи від надання професійних послуг – наукової, літературної, артистичної, викладацької чи іншої незалежної діяльності. Другу групу формують доходи, отримані від роботи за наймом, зокрема, заробітна плата та інші види винагород. До третьої групи належать специфічні види доходів, зокрема, доходи певних категорій осіб, для яких на міжнародному рівні передбачено особливості уникнення або зменшення подвійного оподаткування. Це, приміром: гонорари, доходи (включаючи пенсії), які сплачуються державними фондами або фондами адміністративно-територіальних одиниць чи пенсії недержавних фондів; доходи спортсменів та артистів; винагороди, стипендії та інші платежі, які отримують науковці, студенти, стажисти та ін.

Список використаних джерел

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков: Легас. Право, 2005. Т. 3: Учение о налоге. 687 с.
2. Tax Avoidance. *Tax Monitor; KPMG Ireland*. 1998. November.
3. Application of Anti-Avoidance Rules in the Field of Taxation. ICC Commission on Taxation, 27 June 2000. Paris, 2000. P. 16–17.
4. Максак О. І. Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. 193 с.
5. Семенюта В. В., Семенюта Л. О. Норми міжнародного права в оподаткуванні юридичних осіб. *Фінанси України*. 2009. № 11. С. 123–125.
6. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011.
7. Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал і Протоколу до неї: Закон України від 03 верес. 2008 р. № 357-VI. *Офіційний вісник України*. 2008. № 70. Ст. 2344.
8. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 213 с.
9. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал: підпис. 04 берез. 1994 р. *Офіційний вісник України*. 2003. № 37. Ст. 2018.
10. Вдовічена Л. І. Критерії правового регулювання як одного із напрямів діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2013. № 2 (206). С. 154–157.

References

1. Kucheriavenko H. P. Kurs nalohovoho prava: v 6 t. Xarkov: Lehas. Pravo, 2005. T. 3: Uchenye o nalohe. 687 s.
2. Tax Avoidance. *Tax Monitor; KPMG Ireland*. 1998. November.
3. Application of Anti-Avoidance Rules in the Field of Taxation. ICC Commission on Taxation, 27 June 2000. Paris, 2000. P. 16–17.
4. Maksak O. I. Pravove rehuliuвання unyknennia podviinoho opodatkuvannia: dys. ... kand. yuryd. nauk: 12.00.07. Kyiv, 2010. 193 s.
5. Semeniuta V. V., Semeniuta L. O. Normy mizhnarodnoho prava v opodatkuvanni yurydychnykh osib. *Finansy Ukrainy*. 2009. № 11. S. 123–125.
6. Musiichuk I. M. Pravovi zasoby borotby z unyknenniam vid mizhnarodnoho opodatkuvannia. *Pravo Ukrainy*. 2007. № 5. S. 162–164.
7. Pro ratyfikatsiiu Konventsii mizh Uriadom Ukrainy i Uriadom Islandskoi Respubliki pro unyknennia podviinoho opodatkuvannia ta zapobihannia podatkovym ukhylenniam stosovno podatktiv na dokhody ta kapital i Protokolu do nei: Zakon Ukrainy vid 03 veres. 2008 r. № 357-VI. *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. 2008. № 70. St. 2344.
8. Demianchuk Yu. H. Orhanizatsiino-pravovi zasady unyknennia mizhnarodnoho podviinoho opodatkuvannia v Ukraini: dys. ... kand. yuryd. nauk: 12.00.07. Kyiv, 2011. 213 s.
9. Konventsiiia mizh Uriadom Ukrainy i Uriadom Spoluchenykh Shtativ Ameryky pro unyknennia podviinoho opodatkuvannia ta poperedzhennia podatkovykh ukhylen stosovno podatktiv na dokhody ta kapital: pidpys. 04 berez. 1994 r. *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. 2003. № 37. St. 2018.
10. Vdovichen L. I. Kryterii pravovoho rehuliuвання yak odnogo iz napriamiv diialnosti derzhavy u sferi unyknennia podviinoho opodatkuvannia. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo*. 2013. № 2 (206). S. 154–157.

Нікітін В. В. Удосконалення законодавства України для уникнення й усунення подвійного оподаткування

У статті здійснено комплексний аналіз теоретико-методологічних засад, нормативних основ удосконалення законодавства України для уникнення й усунення подвійного оподаткування. Для удосконалення процедур механізму уникнення подвійного оподаткування в Україні пропонується закріпити порядок, за яким резиденти України зобов'язані декларувати доходи, отримані за кордоном, а на фіскальні органи покласти обов'язок зі здійснення перевірки відповідності задекларованих даних.

З метою усунення подвійного оподаткування, до визначення постійного представництва додатково слід застосовувати правила, на підставі яких обчислюється прибуток постійного представництва або підприємства, яке здійснює торгівлю з іноземним учасником тієї ж самої групи підприємств.

На основі комплексного аналізу теоретико-правових засад, нормативних основ удосконалення законодавства України для уникнення й усунення подвійного оподаткування виявлено проблеми недосконалості нормативних актів та акцентовано на можливих варіантах удосконалення законодавства у визначеній сфері.

Ключові слова: уникнення подвійного оподаткування, усунення подвійного оподаткування, податкове звільнення, податковий кредит, податкові угоди, оподаткування доходів, подвійне оподаткування.

Nikitin V. V. Improving the legislation of Ukraine to avoid and eliminate double taxation

The author carried out a comprehensive analysis of the theoretical and methodological foundations, normative foundations of improving the legislation of Ukraine to avoid and eliminate double taxation. The formation of the principles of overcoming double taxation through the implementation of the provisions of the current tax legislation is connected with the influence on the behavior of the relevant persons – both powerful and obliged. The impact on tax relations by the norms of tax legislation is carried out by detailing the capabilities and forms of behavior of bodies representing the state and guaranteeing the implementation of its interests in the payment of taxes and fees. This happens by granting the right to such bodies to issue preliminary clarifications on the grounds for carrying out one or another tax transaction, applying fines to taxpayers in case they do not comply with the relevant recommendations.

In order to improve the procedures of the double taxation avoidance mechanism in Ukraine, it is proposed to establish the procedure according to which residents of Ukraine are obliged to declare income received abroad, and to impose on fiscal authorities the obligation to check the compliance of the declared data. For the introduction of such a procedure, we offer the norms of Article 13.5. 13 of the Tax Code of Ukraine shall be amended as follows: «13.5. Residents of Ukraine are required to declare income received abroad by submitting an appropriate application to the tax authorities. Otherwise, the specified entities will be held liable for the unreliability of the information provided in the declarations in accordance with the current legislation of Ukraine. The authorities of the State Tax Service of Ukraine conduct a check of compliance of the information provided by the taxpayer with specific factual data and a certain international agreement, as well as the fact that the relevant tax amounts have been credited to the budget.»

In order to eliminate double taxation, the rules on the basis of which the profit of a permanent establishment or an enterprise that carries out trade with a foreign participant of the same group of enterprises should be additionally applied to the definition of a permanent establishment.

On the basis of a comprehensive analysis of the theoretical and legal foundations, normative foundations of improving the legislation of Ukraine to avoid and eliminate double taxation, problems of imperfection of regulatory acts were identified and possible options for improving the legislation in the specified area were emphasized.

Key words: avoidance of double taxation, elimination of double taxation, tax exemption, tax credit, tax agreements, income taxation, double taxation.

DOI: 10.33663/2524-017X-2023-14-54-59