

ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Аналізуються правова природа явища подвійного оподаткування, внутрішнє та зовнішнє подвійне оподаткування, сформульовано власне визначення поняття подвійного оподаткування.

Ключові слова: *подвійне оподаткування, податкова юрисдикція, податковий обов'язок.*

Анализируется правовая природа явления двойного налогообложения, внутреннее и внешнее двойное налогообложение, сформулировано собственное определение двойного налогообложения.

© *ДЕМЯНЧУК Юрій Григорович* – здобувач Національного університету «Острозька академія»

Ключевые слова: *двойное налогообложение, налоговая юрисдикция, налоговое обязательство.*

The article is devoted to the study of the legal nature of the phenomenon of double taxation, the author identified the main features of the investigated phenomena and formulated its own definition of double taxation.

Key words: *double taxation, tax jurisdiction, tax obligation.*

Перехід України до ринкових відносин спричинив велику кількість складних проблем правового регулювання, в тому числі в податковій сфері. Важливим завданням держави є створення нової податкової системи України, що потребує вирішення низки спеціальних питань, зокрема розробки дієвих механізмів уникнення явища подвійного оподаткування. Очевидно, що для визначення основних засад боротьби з таким негативним для платників податків явищем слід визначити юридичну конструкцію подвійного оподаткування та причини, що зумовлюють його виникнення.

В українській та зарубіжній літературі визначення поняття подвійного оподаткування формулюються, виходячи з норм про усунення чи уникнення подвійного оподаткування, які існують у національних законодавствах різних держав. Окрім того, поняття подвійного оподаткування формулюється, виходячи із практики міжнародних договорів у сфері уникнення подвійного оподаткування.

Подвійне оподаткування в широкому розумінні – це дворазове чи багаторазове оподаткування податком чи податками одного і того ж об'єкта оподаткування¹. Більш детально визначення цього поняття здійснено М.П. Кучерявенко, який вважає подвійним оподаткуванням оподаткування одного податкового об'єкта у окремого платника одним і тим самим (чи аналогічними) податком за один і той самий відрізок часу (частіше всього податковий період)². Дослідники В.М. Суторміна, М.В. Федосов та В.Л. Андрущенко зазначають, що терміном подвійне оподаткування визначають випадок, коли певний об'єкт податку стосовно даного платника оподатковується в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій податком одного виду більше ніж один раз³. Як відзначає М.П. Кучерявенко, питання подвійного оподаткування виникає у визначених випадках, зокрема при оподаткуванні доходів отриманих резидентами за кордоном, при змішаному порядку сплати податку, при оподаткуванні частини прибутку підприємств, що розподіляється⁴.

Перша ситуація оподаткування доходів, отриманих резидентами за кордоном, виникає, коли особа (як фізична, так і юридична), будучи резидентом однієї держави, отримує доходи (прибуток) від господарської діяльності, яку вона здійснює на території держави, де вона вважається нерезидентом. Обов'язковим у такому випадку є те, що резидент повинен сплатити податки на території держави фактичного здійснення своєї господарської держави. Крім того, така особа повинна підлягати оподаткуванню і в країні свого резидентства. У даному випадку пов'язувати суперечність можна на підставі спеціальних міжнародних угод, відповідно до яких оподаткування відбувається в одній з держав або в рамках національного законодавства країни. Для прикладу, нормами податкового законодавства України, зокрема ст. 18 Закону України «Про систему оподаткування», передбачено, що суми податків на прибуток або доходи, отримані за межами території, зараховуються при сплаті ними податків із прибутку або доходу в Україні.

Випадки, коли є змішаний порядок сплати податку, можуть виникати при оподаткуванні осіб, які сплачують податок і подають декларацію про доходи в різних місцях, тобто різних країнах.

При оподаткуванні частини прибутку підприємств, що розподіляється, проблема полягає в тому, що прибуток, який підлягає розподілу, обкладається податком двічі. Так, перший раз оподаткування відбувається при нарахуванні податку на прибуток (доход) підприємства загалом, другий – при оподаткуванні дивідендів. У цьому випадку можливе використання різних ставок для розподіленого й нерозподіленого прибутку, повне або часткове звільнення від оподаткування дивідендів або розподіленого прибутку.

Проблема подвійного оподаткування, зазначає М.П. Кучерявенко, перебуває на своєрідному перетині категорій об'єкта оподаткування і платника податку. З одного боку, виникає досить складна ситуація у визначенні бази оподаткування, оскільки її не просто визначити при багатоманітності доходів за межами держави і в її межах. З іншого боку, розмежування платників податків на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових стягнень (вилучень)⁵.

Для встановлення суті подвійного оподаткування, на нашу думку, необхідно одразу звернути увагу на дві складових такого явища: внутрішнє та зовнішнє подвійне оподаткування. Внутрішнє виникає за умови, коли одна податкова юрисдикція на підставі актів національного законодавства встановлює для одного об'єкта оподаткування обов'язок сплати податку більше одного разу. Така ситуація можлива, наприклад, у випадку одночасного оподаткування податком на прибуток як прибутку акціонерного товариства, так і дивідендів, що отримують акціонери в результаті перерозподілу такого прибутку. Очевидно, що, незважаючи на непрості випадки виникнення внутрішнього подвійного оподаткування, основна його перевага полягає в тому, що воно може бути усунено шляхом аналізу відповідних податкових механізмів та внесення змін до національного законодавства відповідної країни.

Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування виникає в результаті зіткнення кількох самостійних податкових юрисдикцій, внаслідок чого проблема розмежування платника податку та визначення об'єкта оподаткування переходить за межі однієї держави. Як слушно відзначає Г.В.Петрова, основною причиною виникнення явища міжнародного подвійного оподаткування є те, що кожна держава, яка бере участь у міжнародній торгівлі виступає у двох якостях. В одних випадках держава стверджує своє право на утримання податку як країна місцезнаходження платника такого податку, в інших – відстоює право на податкову юрисдикцію як держава – джерело доходу, яке отримує платник податку⁶.

Механізм формування явища міжнародного подвійного оподаткування передбачає два підходи держав при оподаткуванні доходів чи майна, що знаходяться на їх території. При визначенні сфери своїх податкових домагань деякі держави виходять або з принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їхній території, незалежно від того, в якій країні насправді цей дохід отриманий. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим обов'язком, який встановлюється для платника податку. Відповідно до другого підходу (обмеженого податкового обов'язку платника податку) держава додержується принципу джерела, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, чи має одержувач доходу

місце проживання чи резиденцію в даній країні чи ні⁷. Більшість держав, у тому числі Україна, здійснюють оподаткування на основі поєднання обох цих принципів.

Загалом при застосуванні правил необмеженого та обмеженого податкового обов'язку можливе виникнення наступних ситуацій: 1) коли дві держави накладають необмежений податковий обов'язок на того самого суб'єкта (наприклад, на особу, яка має місце проживання в одній державі, але проживає в іншій державі довше 183 днів у підзвітному році); 2) коли даний суб'єкт підлягає в одній державі необмеженому податковому обов'язку, а в іншій державі він охоплений обмеженим податковим обов'язком; 3) коли закони двох держав стверджують, що даний дохід отриманий на їхній території, і накладають на суб'єкт, який одержав цей дохід, обмежений податковий обов'язок.

У результаті такої колізії податкових розпоряджень двох чи більше держав виникає явище міжнародного подвійного оподаткування. В основу визначення поняття «міжнародне подвійне оподаткування» споконвічно було закладене твердження, що міжнародне подвійне оподаткування виникає, коли дві автономні податкові влади (зокрема, дві держави) одночасно обкладають «однорідним» податком того самого платника. У більш пізніх юридичних документах введений критерій тої ж самої (тотожної) сфери оподаткування з встановленням остаточної дефініції міжнародного подвійного оподаткування як конфлікту правових основ, який виникає, коли в рамках первинних фіскальних юрисдикцій податкова влада обкладає податком той же самий суб'єкт⁸.

Загалом розв'язання проблеми міжнародного подвійного оподаткування повинно здійснюватись на підставі визначеного кола принципів, на основі яких можливе співробітництво у сфері зовнішнього подвійного оподаткування. Це принцип суверенної рівності держави; принцип міжнародно-правового співробітництва щодо питань оподаткування; принцип недопущення подвійного оподаткування; принцип визначення податкової юрисдикції держави залежно від резидентства чи територіальності; принцип податкової недискримінації⁹.

Одним з найбільш вагомих принципів, який займає головне місце у процесі формування податкової системи кожної з держав, є принцип суверенної рівності держави щодо системи оподаткування. У сфері оподаткування наявність суверенітету породжує необхідність формування національної податкової системи, яка регулюється податковим законодавством. Принцип міжнародно-правового співробітництва передбачає взаємодію держав з питань оподаткування на справедливій і взаємовигідній основі. Міжнародно-правове співробітництво з питань оподаткування впливає із загального принципу міжнародного співробітництва. Форми міжнародного податкового співробітництва визначаються державами самостійно. Така форма співробітництва здійснюється або на основі правил, передбачених національними податковими законами, або в силу спеціальних положень у податкових угодах у сфері уникнення подвійного оподаткування. Нині в Україні використовуються обидві форми співробітництва при вирішенні питань, пов'язаних з оподаткуванням. Крім того, Україна бере активну участь в укладенні міжнародних договорів, в яких закладаються правила міжнародно-правового співробітництва з питань оподаткування, в тому числі оподаткування майна.

Недопустимість подвійного оподаткування – це принцип міжнародного податкового права, зміст якого полягає в тому, що один і той же об'єкт може обкладатися податком на майно тільки один раз за визначений законом період оподатку-

вання в одній з держав або в державі, де знаходиться майно, або в державі, резидентом якої є власник майна.

Принцип встановлення податкової юрисдикції держави на основі резидентства або територіальності. Дія цього принципу обумовлена різницею податкової юрисдикції, під якою знаходяться платник податку і майно. Якщо платник податку знаходиться під юрисдикцією держави, де знаходиться майно, за яке стягується податок, то з точки зору оподаткування не виникає труднощів, оскільки діє податкове законодавство однієї держави.

Принцип податкової недискримінації є загальновизнаною умовою у міжнародних договорах про усунення подвійного оподаткування майна. Суть даного принципу полягає в недопущенні встановлення неоднакових умов оподаткування майна в залежності від походження їх власника.

Отже, можна визначити основні ознаки такого правового явища, як подвійне оподаткування. Першою ознакою подвійного оподаткування є те, що в результаті виникнення вказаного явища підлягає обкладенню податком визначений об'єкт оподаткування. Другою рисою подвійного оподаткування є ідентичність платника податку. Саме, виходячи із вказаних ознак подвійного оподаткування, формується механізм міжнародного подвійного оподаткування, оскільки правило обмеженого податкового обов'язку передбачає норми щодо обкладення податком об'єкта оподаткування, а правило необмеженого податкового обов'язку містить норми щодо визначення резидентського статусу платника податку. Третьою ознакою подвійного оподаткування є обкладення об'єкта оподаткування платника податку більш ніж один раз подібними чи аналогічними податками. Подвійне оподаткування не обов'язково означає буквально застосування однакових податкових важелів, воно можливе і при частковому накладенні одного об'єкта на інший, причому це може відбуватися як у межах однієї держави, так і при дії різних податкових систем. Подвійне оподаткування стосується насамперед суперечностей в однотипних податкових механізмах (у системі прямих або непрямих податків), а не при оподаткуванні різних за типом податків (прямих і непрямих) об'єктів¹⁰. Подвійне оподаткування може набувати форми повторного оподаткування одного і того ж об'єкта оподаткування різними податками. В такому разі сфера дії подвійного оподаткування стає надто широкою, і тому зміст проблеми обмежується впливом на один і той же об'єкт однотипних податків. Наприклад, сплата якимось платником акцизів за рахунок доходів, уже оподаткованим прибутковим податком, не вважається подвійним оподаткуванням, оскільки йдеться про різні за організацією податки з несхожими економічними ефектами. Зазнають подвійного оподаткування не тільки юридичні особи, а й індивідуальні платники, фізичні особи¹¹.

Наступною ознакою подвійного оподаткування є здійснення оподаткування платника податку однією чи кількома самостійними податковими юрисдикціями. Саме в результаті аналізу такої ознаки можливо встановити вид подвійного оподаткування, оскільки оподаткування державою в межах податкової юрисдикції зумовлює внутрішнє подвійне оподаткування, а участь кількох юрисдикцій при оподаткуванні визначеного об'єкта платника податку – зовнішнє (міжнародне) оподаткування.

Ще однією необхідною ознакою подвійного оподаткування є його здійснення щодо одних і тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий відрізок часу (податковий період).

Загальноприйняте розуміння однократності оподаткування передбачає обкладення певним податком одного і того самого об'єкта лише один раз за відповідний податковий період¹². Подвійне оподаткування можливе, якщо один і той самий об'єкт чи суб'єкт був підданий оподаткуванню більше аніж один раз протягом календарного року чи іншого періоду часу відносно окремих податків, після закінчення якого визначається податкова база і вираховується сума податку, належна до сплати. Якщо між першим і наступним оподаткуванням буде значний проміжок часу, більший ніж визначений для цього виду податку податковий період, то можна вже говорити про вихід за межі одного об'єкта оподаткування.

Окрім визначених ознак подвійного оподаткування, слід звернути увагу на негативний характер такого явища як для платників податків, так і для держави. Такий висновок очевидний як з позиції держави, що переслідує дві основні цілі: наповнення державного бюджету за рахунок податків і обов'язкових платежів та забезпечення недискримінаційного оподаткування через диференційовані підходи до суб'єктів оподаткування, так і з позиції самих платників податків для яких не врегульоване подвійне оподаткування є непомірним тягарем, при якому втрачається сам зміст діяльності. Подвійне оподаткування призводить до збільшення податкового тягара в кілька разів та виникнення додаткових податкових зобов'язань для платника податків і як результат – скорочення прибутку та зникнення зацікавленості до господарської діяльності останнього.

Шкідливі наслідки такого оподаткування для обміну товарами, послугами та притоку капіталу, технології та робочої сили добре відомі і не потрібно наголошувати на тому значенні, яке має ліквідація такої перешкоди, якою є подвійне оподаткування для розвитку економічних стосунків між державами. Подвійне оподаткування спричиняє, крім природних заперечень з боку платників, з погляду державних інтересів – суперечності й економічні наслідки, найсерйознішими з яких є вплив на прямі та портфельні інвестиції, обсяг державних доходів та їх розподіл за національно-територіальною ознакою.

Таким чином, подвійним оподаткуванням слід вважати явище, за якого відбувається оподаткування визначеного об'єкта оподаткування у окремого платника податку більш як один раз за ідентичний проміжок часу в межах однієї чи кількох податкових юрисдикцій.

1. *Толкушкин А.В.* Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М., 2000. – С. 73. 2. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. III.: Учение о налоге. – Х., 2005. – С. 582. 3. *Суторміна В.М.* та ін. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія. – К., 1992. – С. 294–295. 4. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. III.: Учение о налоге. – Х., 2005. – С. 582–583. 5. Там само. – С. 582. 6. *Петрова Г.В.* Общая теория налогового права. – М., 2004. – С. 209. 7. *Міжнародне оподаткування:* Навч. посіб. / За ред. Ю.Г.Козака, В.М. Сліпа. – К., 2003. – С. 123-124. 8. Там само. – С. 125. 9. *Башиняк О.С.* Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: Автореф. дис. канд. юрид. наук. – Х., 2005. – 21 с. 10. *Кучерявенко Н.П.* Цит. работа. – С. 582. 11. *Суторміна В.М.* та ін. Цит. праця. – С. 294–295. 12. *Сомоев Р.Г.* Общая теория налогов и налогообложения: Уч. пос. – М., 2000. – 176 с.