

УДК 336.225.676(477)

## Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення

**Городніченко Ю.В.**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту  
Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету  
імені Григорія Сковороди

Податки є основним джерелом накопичення державного бюджету будь-якої країни, а тому неефективне функціонування податкової системи може призвести до негативних наслідків. А погляд на перспективи сфери оподаткування в контексті входження України до Європейського співтовариства взагалі може зникнути. Тому ухилення від оподаткування є важливим питанням і потребує нагального вирішення.

**Ключові слова:** податок, податкова система, оподаткування, подвійне оподаткування, міжнародне оподаткування.

Городниченко Ю.В. ДВОЙНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: ЕГО СУЩНОСТЬ И МЕТОДЫ УСТРАНЕНИЯ

Налоги являются основным источником накопления государственного бюджета любой страны, а поэтому неэффективное функционирование налоговой системы может привести к негативным последствиям. А взгляд на перспективы сферы налогообложения в контексте вхождения Украины в Европейское сообщество вообще может исчезнуть. Поэтому уклонение от налогообложения является важным вопросом и требует неотложного решения.

**Ключевые слова:** налог, налоговая система, налогообложение, двойное налогообложение, международное налогообложение.

Horodnychenko Y.V. DOUBLE TAXATION: ITS ESSENCE AND SOLUTION

Taxes are a major source of accumulation of state budget of any country, and therefore not effective functioning of the tax system could lead to negative consequences. A view of the prospects regarding taxation in the context of Ukraine's accession to the European Community may disappear altogether. Because tax evasion is an important issue and needs to be urgently addressed.

**Key words:** tax, tax system, tax, double taxation, international taxation.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** В умовах перебудови економіки України, створення нових соціальних та економічних відносин у суспільстві, розбудови нашої держави як незалежної та самостійної важлива роль відводиться податковій системі.

Характер і цілі податкової системи визначає податкова політика, яка є цілеспрямованою діяльністю держави у сфері встановлення і стягнення податків. Вона має бути сформована таким чином, щоб, з одного боку, забезпечувати виконання базової функції податків – фіскальної, а з іншого – сприяти реалізації регулятивної функції податків з метою посилення впливу податкового механізму на процеси відтворення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам усунення подвійного оподаткування присвятили свої наукові праці та статті на сторінках періодичних видань такі вітчизняні економісти та юристи-міжнародники, як, зокрема, С. Боровик, В. Богун,

Л. Даценко, Р. Дєрнберг, О. Козирін, М. Кучерявенко, О. Мещерякова, О. Погорлецький, О. Радченко, С. Сутирін, М. Ткаченко.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Мета статті полягає в дослідженні сутності та природи подвійного оподаткування, а також пошуку шляхів його зменшення та уникнення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах податкова система України за своїм складом подібна до податкових систем розвинених європейських країн, проте вона не стала інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та характеризується значним тіньовим обігом.

Поділ платників податків на резидентів та нерезидентів потребує певної системи обліку доходів та відповідної системи справляння податків. Тому в кожній країні постає питання обліку доходів громадян, отриманих як на території певної держави, так і за її межами.

Значною подією в житті українського суспільства стало набрання чинності першим в історії України кодифікованим законодавчим актом з питань оподаткування – Податковим кодексом України [1].

Законодавства країн світу мають певні особливості оподаткування доходів громадян і різняться рівнем розвитку та податковим навантаженням, що призводить до міжнародного подвійного оподаткування. Недосконалість національного податкового законодавства призводить до подвійного оподаткування в межах країни.

Сьогодні добробут країни незалежно від рівня її економічного розвитку часто залежить від кількості інвестицій, які здійснюються в її економіку. Саме тому в запобіганні подвійному оподаткуванню доходів (прибутків) і майна зацікавлені не тільки платники податку, але й самі держави. Крім того, податковий тягар на юридичних і фізичних осіб, які діють у сфері міжнародних економічних відносин, без усунення подвійного оподаткування може сягати таких розмірів, що будь-яка участь у міжнародному розподілі праці для них стане економічно невиправданою [2].

Подвійне оподаткування виникає під час обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу.

Визначення поняття подвійного оподаткування формулюється, виходячи з норм про усунення (унікнення) подвійного оподаткування, що існують у національних законодавствах різноманітних держав, а також виходячи з практики міжнародних договорів у сфері усунення (унікнення) подвійного оподаткування.

Під подвійним оподаткуванням не завжди слід розуміти буквально використання однакових податкових важелів, адже воно можливе також за умови часткового накладання одного об'єкта на інший, причому це явище має місце як у межах національної системи податків і зборів, так і у різних податкових системах. Подвійне оподаткування виникає в рамках національної податкової системи з причин, які носять внутрішньо- та зовнішньоекономічний, а також політичний характер. Міжнародне подвійне оподаткування виникає з причин існування певних економічних передумов та суперечностей між податковими законодавствами двох або більше держав.

До таких економічних передумов відносять:

- значне поширення міжнародної економічної діяльності;
- інвестування за кордоном;
- зростання ставок податку на доходи до такого рівня, що подвійне оподаткування стає перепорою для господарського обігу.

Класифікується подвійне оподаткування за поділом на зовнішнє та внутрішнє.

*Зовнішнє*, тобто *міжнародне подвійне*, оподаткування є обкладанням податками однієї особи по відношенню до однієї бази в більш ніж двох державах за один і той же період. Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Це явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторговельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів.

*Внутрішнє подвійне оподаткування* – подвійне оподаткування, коли один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. Цей вид подвійного оподаткування виникає в рамках національної податкової системи.

Внутрішнє подвійне оподаткування можна поділити на горизонтальне і вертикальне. Під останнім розуміють сплату однакового податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом існування такого виду оподаткування може бути Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи. Ця ситуація свідомо планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів.

Горизонтальне подвійне оподаткування виникає з причини різниці у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні. Яскравим прикладом такого виду подвійного оподаткування є США. Законодавство цієї країни по податкам на доходи суттєво відрізняється у визначенні об'єкта оподаткування в різних штатах. В одних штатах об'єктом оподаткування є доходи громадян, які вони отримали в межах цього штату. В інших – тільки ті доходи, які виникли за межами штату. А в третіх оподатковуються всі доходи осіб, що проживають або працюють в штаті, а також отримані ними як в самому штаті, так і за його межами. В Україні прикладом внутрішнього подвійного оподаткування може бути одночасне оподаткування юридичних осіб та їх акціонерів.

Виділяють такі форми подвійного оподаткування:

- подвійне економічне оподаткування;
- подвійне юридичне оподаткування.

Подвійне економічне оподаткування пов'язано зі справлянням двох і більше податків з однієї податкової бази і є ситуацією, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів.

Під *подвійним юридичним оподаткуванням* слід розуміти ситуацію, коли один і той самий платник податків оподатковується подібними податками по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більше разів за один період. В цій ситуації подвійне оподаткування є збільшенням податкового тиску на платника податку. Таким чином, слід зазначити, що юридичне подвійне оподаткування обумовлено проблемами національного законодавства, а економічне – недосконалістю міжнародного права.

Подвійне оподаткування носить негативний характер, оскільки впливає на збільшення податкового навантаження на платників податків. Слід зазначити, що збільшення податкового тиску негативно впливає на економічний розвиток держави. Тому перед кожною країною постає питання усунення подвійного оподаткування.

Проблема усунення подвійного оподаткування здебільшого вирішується прийняттям міжнародних угод. Перші форми взаємодії держав у сфері фінансів були відомі ще у XVIII столітті. Угоди з питань адміністративної допомоги в оподаткуванні та обміну фіскальною інформацією були укладені між Бельгією та Францією (1843 р.) і між Бельгією і Голландією (1845 р.).

Надалі робота з усунення подвійного оподаткування набула широких масштабів під керівництвом Ліги Націй. У 1928 р. була розроблена перша модель двосторонньої конвенції про усунення подвійного оподаткування, редакція якої оновлювалася в 1943 (Мехіко) і 1946 (Лондон) рр. Коли 25 лютого 1955 р. Рада ЄЕС прийняла свою першу рекомендацію щодо усунення подвійного оподаткування, між членами спільноти вже було укладено 70 таких угод.

В умовах сучасної економіки виділяють два основні способи усунення подвійного оподаткування:

1) односторонні заходи, передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою даної країни без узгодження з іншими державами;

2) багатосторонні заходи, які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

На перший погляд, одностороннє усунення подвійного оподаткування є оптимальним, а також одним з найпростіших способів регулювання, оскільки не викликає необхідності в довготривалих переговорах між країнами, прийняття небажаних поступів ними, які обов'язково виникають під час укладення міжнародних договорів. Але, як виявляється, можуть виникнути й негативні для самих держав наслідки одностороннього усунення подвійного оподаткування. Усунення шляхом одностороннього врегулювання може призвести до невикористаних витрат бюджету, а також до різного роду махінацій з боку недобросовісних платників податку. Крім того, у цьому випадку країна постійного місцеперебування виступає донором тієї країни, де її громадянин (або підприємство) здійснюють економічну діяльність.

Водночас одностороннє уникнення подвійного оподаткування не вирішує проблему ще й тому, що перед кожною державою стоїть завдання і як забезпечити достатній рівень податкових надходжень до бюджету, і як створити оптимальні умови для економічного розвитку. Як наслідок, багато країн відмовляються від такого способу усунення подвійного оподаткування.

Найчастіше в міжнародній податковій практиці спостерігається двостороннє усунення подвійного оподаткування. Так, міжнародне юридичне подвійне оподаткування усувається виключно шляхом укладення між зацікавленими державами відповідних міжнародних податкових угод (конвенцій). Обов'язковою умовою уникнення подвійного оподаткування є міждержавні угоди, які стосуються взаємного погодження юридичної інтерпретації фіскальних порушень. Кожна держава самостійно обирає шляхи усунення подвійного оподаткування, при цьому використовуючи систему методів уникнення подвійного оподаткування [2].

Ці способи поєднуються, доповнюють один одного, але не можуть бути взаємозамінними. Прийняття саме двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування на доходи і майно є сьогодні оптимальним варіантом вирішення міжнародних податкових проблем.

Сьогодні в нашій державі існує система двосторонніх чи багатосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу [23]. При цьому такі договори укладаються на основі типових

моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Одночасно питання методів уникнення подвійного оподаткування врегульовано на рівні законодавчих актів. Так, у ст. 13 Податкового кодексу України закріплені загальні засади застосування методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування. До прийняття вказаного акта застосування методів регулювалось ст. 18 Закону України «Про систему оподаткування» [3].

Іншим важливим аспектом аналізу методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування є питання класифікації таких методів та закономірностей їх застосування.

В рамках національного фіскального законодавства інструментом вирішення проблеми подвійного оподаткування найчастіше є так звані податковий кредит і податкова знижка. Застосування податкового кредиту зумовлює ситуацію, за якої податки, сплачені іноземними державами, прирівнюються до податків своєї держави. Наприклад, в Італії місцеві фірми користуються податковими кредитами на доходи з джерел, що знаходяться за межами країни. Податкові зобов'язання американських корпорацій перед казною США зменшуються на суму податкових платежів філій цих корпорацій урядами тих країн, де вони здійснюють комерційну діяльність. Метою податкового кредиту є забезпечення рівних умов господарювання суб'єктам незалежно від місця здійснення підприємницької діяльності. Завдяки податковому кредиту вирівнюються шанси інвесторів у державі резиденства та закордоном.

Також варто зазначити, що законодавство деяких держав використовує специфічні механізми зменшення подвійного оподаткування. Так, у Франції застосовується поняття податкового авуару. Він є компенсацією подвійного оподаткування держателям акцій. У цьому випадку обкладаються податком фізичні особи як держателі акцій з доходів від дивідендів, а також обкладається податком дохід акціонерного товариства, що є джерелом виплат дивідендів. Розмір податкового авуару, на який зменшується податок, рівний половині вартості розподілених дивідендів [4, с. 594].

Усунення подвійного оподаткування в межах національної системи податків і зборів можливо власними силами окремої самостійної держави. Підстави уникнення внутрішнього подвійного оподаткування закладені через систему принципів оподаткування в чинному законодавстві України.

Усунення зовнішнього подвійного оподаткування відмінно від внутрішнього, може бути здійснено як власними зусиллями кожної держави, так і через об'єднання їхніх зусиль шляхом укладання міжнародних договорів.

Рівень розвитку сучасного міжнародного співробітництва свідчить про те, що велике значення набуває проблема врегулювання міжнародних відносин. Особливо актуальна ця проблема для країн, які намагаються залучити іноземні інвестиції. До цих країн, звичайно, належить і Україна. Згідно з положеннями ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [5]. Як показує практика нашої держави у сфері укладання угод про уникнення подвійного оподаткування з іншими країнами, в цьому напрямі зроблено вже чимало. Станом на 1 січня 2014 р. діють 68 міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування [6]. Крім того, відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» наша країна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування з Іспанією, Малайзією та Японією, що діють до набуття чинності новими договорами [7].

На практиці часто зустрічаються такі випадки виникнення подвійного оподаткування:

- особа є резидентом однієї держави, отримує дохід або має майно (капітал) в іншій, а обидві держави обкладають цей дохід або це майно;

- кілька держав обкладають весь отриманий однією особою дохід;

- кілька держав обкладають отриманий в одній державі дохід особи, яка не є резидентом в жодній з цих держав.

Таким чином, як правило, подвійне оподаткування виникає стосовно доходу, майна і капіталу будь-якої особи й ґрунтується на визначенні резидентства.

**Висновки з цього дослідження.** Таким чином, методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування є самостійним інститутом організаційно-правового механізму уникнення подвійного оподаткування. Методи є ефективним засобом вирішення проблеми юридичного подвійного оподаткування та застосовуються на підставі міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування і національного законодавства держави.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. – 2011. – № 92. – Т. 1. – Ст. 9.
2. Демянчук Ю. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування / Ю. Демянчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». – 2011. – № 3(1). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf>.
3. Про систему оподаткування : Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1991. – № 28. – С. 230.
4. Кучерявенко Н. Курс налогового права : в 6 т. / Н. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005– . – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
5. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР.
6. Про міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування : Лист Міністерства доходів і зборів України від 23 січня 2014 р. № 1535/7/99-99-12-01-03-17.
7. Про правонаступництво України : Закон України від 12 вересня 1991 р. № 1543-ХІІ.