

ОЛЕНДЕР І. Я.,
суддя
(Верховний суд України)

УДК 347.73

ДО ПРОБЛЕМИ ЩОДО УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Автором статті здійснено аналіз чинного податкового законодавства України, зокрема проблеми усунення подвійного оподаткування. Для цього було з'ясовано поняття податкового обов'язку, який включає облік, сплату та звітність.

Ключові слова: *подвійне оподаткування, податкове законодавство, Податковий кодекс, податковий обов'язок, податкові відносини.*

Автором статті здійснено аналіз діючого податкового законодавства України, в частині проблеми усунення подвійного оподаткування. Для цього було встановлено поняття податкового обов'язку, який включає облік, сплату та звітність.

Ключевые слова: *двойное налогообложение, налоговое законодательство, Налоговый кодекс, налоговый долг, налоговые отношения.*

The author of the article analyzes the current tax legislation of Ukraine, in particular the problem of eliminating double taxation. For this purpose, the notion of tax liability, which includes accounting, payment and reporting, was clarified.

Key words: *double taxation, tax legislation, tax code, tax liability, tax relations.*

Вступ. Чинне податкове законодавство акцентовано зводить проблему усунення подвійного оподаткування до змісту ст. 13 Податкового кодексу (далі – ПК) України. Варто врахувати, що подібна проблема, на наш погляд, ширша. Підхід, визначений законодавством та сконцентрований у приписах вищевказаної статті ПК, зосереджено на усуненні подвійного оподаткування на межі національного та наднаціонального виконання податкового обов'язку, коли справляння податків та зборів виходить за межі держави та має узгоджуватися в режимі податкового регулювання України та інших держав. Подібна визначеність природи та наслідків подвійного оподаткування на міжнародному рівні в одній статті не виключає, а, навпаки, зумовлює необхідність врахування інших норм ПК, які безпосередньо пов'язані з регулюванням цих відносин. Більш того, такий відсильний засіб регулювання має поєднуватися і з бланкетним, з узгодженням норм не лише податкового законодавства, а й інших галузей права (перш за все, міжнародного).

Постановка завдання. Ми виходимо з того, що проблема усунення подвійного оподаткування значно ширша, ніж ті положення, які спрямовані на врегулювання відносин, що містяться в ст. 13 ПК України. Принципово важливим у цьому сенсі є розмежування внутрішнього та зовнішнього подвійного оподаткування. Погляд законодавця на них принципово різниться. Внутрішнє подвійне оподаткування пов'язується із прийняттям та забезпеченням засобів неможливості його виникнення в принципі. Під внутрішнім подвійним оподаткуванням розуміється виникнення обов'язку зі сплати податку чи збору в одного і того ж платника податку з одного і того ж об'єкта оподаткування. Зрозуміло, що це має стосуватися: по-перше, не окремих платників податків, а певної категорії платників; по-друге, це не виключає виникнення податкового обов'язку у таких платників щодо одного об'єкта оподаткування, але має йтися про різні види податків та зборів. Наприклад, заробітна плата одного і того ж



платника – фізичної особи має виступати в якості об'єкта оподаткування у разі справляння податку на доходи фізичних осіб, нарахування соціальних внесків. Так само прибуток підприємств є об'єктом оподаткування у разі справляння безпосередньо податку на прибуток та, водночас, складовою частиною доданої вартості у разі справляння податку на додану вартість. Фактично підстави недопущення внутрішнього подвійного оподаткування можна пов'язувати з одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство, а саме недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації¹.

Результати дослідження. Зовнішнє подвійне оподаткування виражає принципово інші відносини та регулюється характерними виключно для нього засобами. В цих умовах традиційний податковий інструментарій, зрозумілі податкові конструкції (наприклад, податковий обов'язок, елементи податкового механізму, податкове резидентство і т. д.) виходять за межі держави. В цих умовах вихід на міждержавне регулювання пов'язується із метою публічного інтересу. Справа в тому, що регулювання податкових відносин передбачає отримання коштів від сплати податків та зборів не лише від діяльності, майна, доходів, які пов'язуються з територією держави, але й отримання надходжень від зобов'язаних осіб, які перебувають за межами держави, коли у них виникає такий обов'язок. Традиційним критерієм для цього є критерій податкового резидентства, який використовується майже всіма національними законодавствами.

Загальна мета публічного інтересу – отримання максимуму коштів до публічних фондів – передбачає його узгодження і з іншими, як публічними, так і приватними інтересами. Побудова механізму усунення подвійного оподаткування в цьому сенсі дуже тісно пов'язується зі спорідненою категорією – «податкове планування», яке зумовлює врахування інтересів кожного з учасників податкових відносин та мінімізацію сплати податків на засадах чинного податкового законодавства. В основу податкового планування покладено загальну презумпцію правомірності дій платників податків щодо мінімізації податкового зобов'язання. Принципово важливим є те, що подібна мінімізація здійснюється на підставі чинного законодавства та з чітким додержанням його приписів. Крім того, подібна презумпція торкається не лише корегування прав та обов'язків платників податків, а і повноважень контролюючих органів. У цих умовах тягар доведення неправомірних дій або поведінки платника податку цілком покладений на них. Узгодження цих двох моментів запроваджує в податковому регулюванні дуже суперечливу конструкцію – конструкцію змагальності сторін.

Вона пов'язується з тим, що платник податку не позбавлений будувати свою поведінку щодо виконання податкового обов'язку, враховуючи колізії, прогалини та неузгодженість податкового законодавства, причому йому не забороняється робити це саме з метою мінімізації коштів для сплати податків та зборів. Це фактично і є головна мета податкового планування, яка полягає в основі дій платника податку – зменшення податкового навантаження в межах можливостей, які містить чинне законодавство. Водночас контрольні повноваження податкових органів передбачають відповідне удосконалення форм та засобів контролю (знов-таки в межах можливостей, наданих чинним законодавством) для законного перешкодження мінімізації податкових надходжень до бюджетів.

В умовах, коли платник або контролюючий орган виходить за межі форм, що передбачені чинним законодавством, можемо спостерігати виникнення двох конструкцій, пов'язаних із порушенням податкового законодавства. Так, податкове планування може призвести до:

- а) незаконного ухилення від оподаткування;
- б) перебільшення або незаконне застосування повноважень контролюючими органами.

Проблему усунення подвійного оподаткування, перш за все, необхідно пов'язувати зі станом законодавства. Зрозуміло, що порівнюються особливості виконання податкового

¹ Див.: п.п. 4.1.2 п. 4.1. ст. 4 ПК України.



обов'язку в осіб, які перебувають або здійснюють діяльність на території двох держав. Поза межами податкового законодавства таке порівняння та узгодження неможливе. Саме тому йдеться про співставлення інтересів та досягнення компромісу в актах трьох типів: а) національного податкового законодавства; б) податкового законодавства тієї держави, на території якої перебуває платник податку; в) міжнародного договору щодо усунення подвійного оподаткування між вищевказаними державами.

Законодавче корегування відбуватиметься двома шляхами. По-перше, шляхом узгодження та внесення змін до національного податкового законодавства, відповідно до мети цього та з урахуванням вже наявних норм податкового законодавства іншої держави. По-друге, шляхом прийняття сумісних актів (міжнародних договорів щодо усунення подвійного оподаткування), якими б враховувалися всі проблемні положення національних законодавств та пропонувалася б узгоджена конструкція регулювання цих відносин. Слід мати на увазі, що міжнародні податкові угоди не створюють нових податкових законів, а узгоджують та співвідносять дію податкових законів двох держав, які безпосередньо уклали таку угоду.

Міжнародні угоди, які застосовуються для регулювання подібних відносин, можна розподілити на два види: міжнародні договори з питань оподаткування та міжнародні договори, які містять окремі положення, що стосуються податкових відносин. Перший різновид стосується безпосередньо проблем оподаткування та є результатом комплексного регулювання в межах податкового та міжнародного права. Тобто йдеться про однотипність публічного регулювання однорідної сфери суспільних відносин. Доречно зробити акцент, що змістовну складову частину такого регулювання надає саме податкове право, тоді як міжнародне право забезпечує застосування відповідних правових інструментів та засобів. Другий різновид міжнародних угод може припускати наявність окремих аспектів податкового регулювання в умовах, у т. ч., і приватно-правового регулювання. Наприклад, може йтися про міжнародні договори, які спрямовані на регулювання господарсько-правових, цивільно-правових відносин, та які торкаються окремих проблем податкових преференцій, податкових пільг для суб'єктів іноземного інвестування в економіку України.

З'ясування природи міжнародних договорів щодо усунення подвійного оподаткування не можна розглядати поза межами тлумачень міжнародних договорів. Розглядаючи таке тлумачення як один із різновидів тлумачення юридичної норми, І.С. Перетерський підкреслював, що воно зумовлюється специфікою акту, яке тлумачиться як угоди суверенних держав². Тлумачення міжнародних угод з усунення подвійного оподаткування має відбуватися відповідно до принципів Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р., а саме її норм щодо тлумачення договорів (розділ 3). Відповідно до ст. 31 «Загальне правило тлумачення» цього розділу, договір має тлумачитися добросовісно, відповідно до загального значення, яке необхідно надавати термінам договору в їх контексті, а також у світлі об'єкта та мети договору.

Але відповідні узагальнення, наявність єдиного алгоритму тлумачення міжнародних договорів не виключає й окремих особливостей, які закріплюються саме договорами щодо усунення подвійного оподаткування. По-перше, вони можуть стосуватися запровадження спеціального порядку звернення до норм національних законодавств. По-друге, ними можуть бути запроваджені спеціальні процедури узгодження змісту понять або термінів. По-третє, окремими положеннями цих договорів можуть бути запроваджені і спеціальні умови дії таких договорів. По-четверте, подібні договори можуть застосовувати поєднання інструментів імперативного та рекомендаційного регулювання.

Зрозуміло, що не всі поняття можуть бути однозначно визначені, що зумовлює відповідне корегування національного законодавства для заповнення прогалів, які в договорах не визначені або визначені нечітко. Так, спеціальне правило тлумачення запропоноване п. 2

² Див.: Перетерский И.С. Толкование международных договоров. М.: Госюриздат, 1959. С. 5.



ст. 3 «Загальні визначення» модельної податкової конвенції ОЕСР. Відповідно до нього, у разі застосування договору будь-яке поняття, яке не визначено в ньому, має те значення, яке надається йому національним законодавством щодо податків, до яких застосовується цей договір. Подібне тлумачення матиме перевагу над тлумаченнями інших законів цієї ж держави. Тобто в сенсі міжнародної конвенції за невизначеності особливостей регулювання у деяких вузьких питаннях чітко зроблено наголос щодо застосування відсильних конструкцій до національного законодавства.

Виступаючи різновидом міжнародних договорів, міжнародні договори щодо усунення подвійного оподаткування мають власні особливості, які зумовлюються специфікою власне податкового регулювання:

- 1) ці договори передбачають участь двох чи більше держав щодо розмежування юрисдикцій у сфері податкових відносин;
- 2) вони спрямовані на корегування норм національного податкового законодавства;
- 3) подібні договори не лише враховують, але і засновані на положеннях міжнародних конвенцій, офіційне тлумачення яких має забезпечувати єдність у їх застосуванні;
- 4) ці договори встановлюють спеціальний порядок тлумачення та використання понять, які в них безпосередньо не визначені;
- 5) містять спеціальну процедуру узгодження позицій компетентних органів щодо тлумачення положень договору.

Висновки. Крім важливості врахування проблеми співвідношення національних законодавств в усуненні подвійного оподаткування, аналіз цього питання має пов'язуватися з:

- 1) конструкцією податкового обов'язку. Фактично в цьому разі доцільніше визначати податковий обов'язок як множину, бо йдеться не про визначення податкового обов'язку як такого, а про порівняння податкового обов'язку, який виникає та реалізується на території держави, та податкового обов'язку, який виникає та реалізується поза межами держави. Різниця, або дельта, між такими податковими обов'язками і буде покладена в основу своєчасного та повного справляння конкретним платником свого обов'язку.

Варто враховувати, що в цих умовах має йтися про широкий підхід до з'ясування поняття податкового обов'язку, який включає облік, сплату та звітність. На перший погляд, державне значення має лише обіг коштів, тобто справляння податків на території держав, що є суб'єктами договору. Але покажемо, що, відповідно до п. 13.5 ст. 13 «Усунення подвійного оподаткування», для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

Більш того, сьогодні досить дискусійним у податково-правовій науці є питання щодо послідовності обліку та звітності. В багатьох випадках облік збігається зі звітністю і здійснюється під час подання податкових декларацій. Саме тому вищевказаний наголос щодо важливості облікового регулювання в разі усунення подвійного оподаткування торкається і податкової звітності, що призводить до висновку про врахування нормами таких договорів цілісного податкового обов'язку, який включає податковий облік (як платників, так і об'єктів оподаткування), сплату податку та податкову звітність.

- 2) Визначення зобов'язаної особи та деталізації податкового статусу. Торкаючись проблеми регулювання в подібних договорах спеціальної спрямованості впливу на поведінку зобов'язаних осіб, ми маємо виходити на дві ширші проблеми. Має йтися, по-перше, про спеціальний режим визначення кожного елемента податкового механізму; по-друге, про з'ясування співвідношення принципу територіальності та резидентства в з'яванні податкового обов'язку. Пунктами 13.1 – 13.3 ст. 13 ПК України визначення доходів, об'єктів оподаткування здійснюється на підставі критерію резидентства.



Традиційно критерій резидентства пов'язується із певним терміном перебування на території держави. Для визнання особи податковим резидентом застосовується кількісний критерій – 183 календарних дні. В цьому разі особа, яка підпадає під такий термін перебування на території України, сплачує податки в повному обсязі³ як із джерел походження в Україні, так і за її межами. Так, доходи, які отримуються резидентом України з джерел за межами України, враховуються під час його оподаткування у повному обсязі. У податкових нерезидентів обов'язок зі сплати податків виникає в тих державах, податковими резидентами яких вони є. В Україні ж ними мають сплачуватися лише податки, які породжуються отриманням доходів із джерел в Україні.

3) З'ясування спеціальних рис, що характеризують об'єкт оподаткування. Найбільш принциповою рисою, яка характеризує об'єкт оподаткування в світлі усунення подвійного оподаткування, є територія походження джерела надходжень, із яких сплачується податок⁴. Треба враховувати, що переважна більшість міжнародних договорів щодо усунення подвійного оподаткування та запобігання ухиляння від оподаткування укладається саме стосовно прибуткових податків, де йдеться про порівняння та узгодження податкових обов'язків щодо податків на доходи чи прибуток. Зрозуміло, не йдеться про надання додаткових податкових повноважень державам, які укладають такі договори. По-перше, подібна можливість і так є виключною можливістю держави (більш того, це традиційна ознака держави – встановлювати та справляти податки та збори). По-друге, подібне повноваження завжди має делегований характер і остаточним носієм її стає відповідний державний орган. Фактично, йдеться не про встановлення подібних повноважень, а про розмежування та узгодження податкових юрисдикцій держав щодо окремих категорій доходу чи його складових частин.

³ П. 13.1 ст. 13 ПК України.

⁴ Див.: п. 13.2, 13.3 ПК України.

