**ДНІПРОВ О. С.**
доктор юридичних наук, старший дослідник
ректор
*(Київський національний університет будівництва і архітектури)*

**НІКІТІН В. В.**
доктор юридичних наук,
професор кафедри політичних наук і права
*(Київський національний університет будівництва і архітектури)*

**УДК 347.73**
**DOI https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.5.59**

# ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ВИДІВ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇХ ВИЗНАЧАЛЬНА СУТНІСТЬ

Стаття розкриває правові засади визначення, поділу та класифікацію видів подвійного оподаткування. Авторами встановлено, що подвійне оподаткування є негативним явищем, при якому певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше одного разу подібними чи аналогічними податками в межах однієї або декількох фіскальних юрисдикцій за один і той самий відрізок часу (податковий період). Також зазначаються визначальні сутності подвійного оподаткування та їх вплив та фінансову систему.

З'ясовано, що суттєвими юридично значимими ознаками подвійного оподаткування, зокрема є: тотожність його об'єкта, ідентичність суб'єкта (платника податку) та строків сплати податку, в тому числі подібність чи аналогічність податкового платежу. Обкладення податком певного об'єкта оподаткування та ідентичність платника податку є ключовими рисами подвійного оподаткування. На цьому підґрунті базується механізм міжнародного подвійного оподаткування, як постулат обмеженого податкового обов'язку встановлює приписи щодо обкладення податком об'єкта оподаткування, у той час як постулат необмеженого податкового обов'язку передбачає приписи щодо визначення резидентського статусу платника податку. Стягнення з платника податку щодо відповідного об'єкта оподаткування подібного чи аналогічного податку більш ніж один раз є також важливою ознакою подвійного оподаткування. Проведення оподаткування платника податку однією чи кількома окремими податковими юрисдикціями дозволяє встановити конкретний вид подвійного оподаткування, позаяк оподаткування в межах однієї податкової юрисдикції породжує внутрішнє подвійне оподаткування, а участь кількох юрисдикцій під час оподаткування певного об'єкта – зовнішнє (міжнародне) оподаткування.

У той же час визначення видів подвійного оподаткування надає можливості встановити зв'язок між об'єктом оподаткування та суб'єктом відповідно до правової природи походження складових подвійного оподаткування.

Здійснення подвійного оподаткування щодо ідентичних об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий податковий період є ще однією визначною ознакою такого оподаткування.

***Ключові слова:*** *податок, оподаткування, подвійне оподаткування, система оподаткування, міжнародне подвійне оподаткування, правові засади, види подвійного оподаткування.*

**Dniprov O. S., Nikitin V. V. Historical and legal nature of double taxation and legal essence of the legal construction «double taxation»**

The article discloses the legal principles of definition, division and classification of types of double taxation. The authors established that double taxation is a negative phenomenon in which a certain object or tax subject is taxed more than once with similar or similar taxes within one or more fiscal jurisdictions for the same period of time (tax period). Determinants of double taxation and their impact on the financial system are also noted.

It was found that the essential legally significant signs of double taxation, in particular, are: the identity of its object, the identity of the subject (tax payer) and the terms of tax payment, including the similarity or analogy of the tax payment. The taxation of a certain object of taxation and the identity of the taxpayer are the key features of double taxation. Taxation of a taxpayer by one or more separate tax jurisdictions allows establishing a specific type of double taxation, since taxation within one tax jurisdiction gives rise to internal double taxation, and the participation of several jurisdictions during the taxation of a certain object is external (international) taxation.

At the same time, the definition of types of double taxation makes it possible to establish a connection between the object of taxation and the subject in accordance with the legal nature of the origin of the components of double taxation.

Double taxation of identical objects or entities, as a rule, for the same tax period is another prominent feature of such taxation.

***Key words:*** *tax, taxation, double taxation, taxation system, international double taxation, legal principles, types of double taxation.*

Залежно від форми вираження подвійного оподаткування та порядку його застосування до відповідних суб'єктів сучасні вчені поділяють його на правове (юридичне) й фінансове (економічне).

Під його видом мається на увазі ситуація, коли в силу формальних, установлених податковим законодавством підстав у однієї й тієї ж особи щодо одного й того ж об'єкта оподаткування виникає обов'язок сплатити податків більше одного разу за один і той же період.

На відміну від цього виду оподаткування, з економічної точки зору економічним подвійним оподаткуванням є послідовне оподаткування одного й того ж об'єкта різних платників податків, тобто багаторазове економічне оподаткування виникає у зв'язку зі стягненням 2-х і більше податків з однієї економічної бази і становить собою ситуацію, коли з одного й того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних отримувачів. На противагу подвійному юридичному оподаткуванню, подвійне економічне здійснюється щодо доходів різних суб'єктів – платників податків, але з однією економічної бази. Прикладом останнього є оподаткування прибутку, отриманого організацією, спочатку податком на нього, а потім повторне його оподаткування при розподілі серед засновників (акціонерів) – податком на доходи фізичних осіб або податком на дохід, але вже в якості дивідендів. Подвійне економічне оподаткування може бути внутрішнім і міжнародним. Подвійне юридичне оподаткування є оподаткування податками одного й того ж платника податків щодо одного й того ж об'єкта за один і той же період часу. Воно буває також 2-х видів – внутрішнє (національне) й міжнародне.

У зв'язку з процедурою застосування подвійне оподаткування поділяють на внутрішнє і зовнішнє. Перше виникає в державі у випадку, коли один і той же податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць. Явище внутрішнього подвійного оподаткування виникає, як правило, в силу причин, що мають економічний або ж політичний характер, причому, за умови, коли одна податкова юрисдикція на підставі актів національного законодавства встановлює для одного об'єкта оподаткування обов'язок сплати податку більше одного разу.

У структурі розглядуваного явища можна виділити 2 підвиди – вертикальне й горизонтальне подвійне оподаткування [1]. Вертикальне виникає при сплаті однакового податку на місцевому й державному рівні. Наприклад, у Швеції сплачуються місцевий і державний прибуткові податки. Горизонтальне виникає при оподаткуванні на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у визначенні об'єкта оподаткування.

Незважаючи на непрості випадки виникнення внутрішнього подвійного оподаткування, цілком очевидно, що основна його перевага полягає в тому, що воно може бути усунено шляхом аналізу відповідних податкових механізмів і внесення змін до національного законодавства відповідної країни. Але механізм усунення внутрішнього подвійного оподаткування не є предметом нашого дослідження.

Причинами внутрішнього подвійного оподаткування можна визначити, зокрема колізійність норм внутрішнього національного законодавства внаслідок його реформування або інших умов, пов'язаних з недосконалістю правотворчої діяльності й податкової політики уряду, а також потреба в залученні додаткових фінансових ресурсів, що свідомо планується фінансовою політикою держави.

Що ж стосується зовнішнього подвійного оподаткування, в науковій площині не існує однозначного пояснення причини його виникнення. Таке оподаткування має місце у випадках, коли до особи пред'являються податкові вимоги фіскальних органів 2-х або більше країн. Цьому сприяють різні підходи держав до питання взаємозв'язку суб'єкта й об'єкта оподаткування, що, у свою чергу, зумовлено різницею в їх податкових системах, економічній політиці, фінансових інструментах, особливостями національного законодавства тощо [2].

Найбільш чітко, на наш погляд, причину виникнення зовнішнього подвійного оподаткування сформулював О. А. Шахмаметьєв. Він зазначає, що такою причиною є екстенсивне використання державами податкового суверенітету за рахунок максимального розширення складу об'єктів оподаткування і складу платників податків, яке держави використовують як можливість для збільшення своїх доходів у межах власного податкового суверенітету [3].

Дійсно, в сучасній міждержавній практиці платник податків, який є резидентом однієї країни (країни постійного перебування), може одержати дохід на території іншої країни. У силу можливості екстенсивного використання податкового суверенітету країна постійного перебування резидента (на підставі принципу резидентства) і країна, на території якої отримано прибуток (на підставі принципу територіальності), спираючись на власні податкові юрисдикції, можуть претендувати на отримання частини своїх доходів у вигляді податків для збільшення доходів держави.

До того ж, у різних державах унаслідок екстенсивного використання податкового суверенітету застосовуються різноманітні критерії встановлення резидентства платника, через що він може бути визнаний резидентом 2-х і більше країн, а це створює додаткові підстави для його оподаткування в цих країнах. У податковому законодавстві різних держав витрати, понесені платником податків, визначаються неоднаково, а тому змінюється й підхід до встановлення доходу в одній державі, внаслідок чого з нього необхідно сплатити податок, навіть якщо з отриманого доходу вже заплачено податок в іншій. Вважаємо, що загальною причиною зовнішнього подвійного оподаткування є конфлікт податкових юрисдикцій різних країн, який виникає при екстенсивному використанні ними своїх податкових суверенітетів для збільшення державних доходів шляхом максимального розширення складу об'єктів оподаткування і складу платників податків.

Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування, повторимось, має місце в результаті зіткнення декількох самостійних податкових юрисдикцій, а тому проблема розмежування визначення платника податку й об'єкта оподаткування переходить за межі однієї держави.

Деякі дослідники у сфері податків поділяють подвійне оподаткування на дійсне й можливе. При першому податки підлягають сплаті у 2-х (або більше) державах, а загальна їх сума є значно більшою, аніж при виконані податкового обов'язку в одній державі. У випадку з можливим подвійним оподаткуванням немає колізії вимог про сплату податків, а має місце право іншої держави на підставі суверенітету в будь-який час (наприклад, після набрання

чинності податкової угоди) встановити податок, аналогічний стягненому в першій державі. В основному ж дослідники вважають, що подвійне оподаткування може бути визначено виключно як дійсне, коли через претензії декількох держав на реалізацію прав щодо оподаткування загальний податковий тягар стає більш значним, аніж тягар в одній з держав з більш високим рівнем оподаткування [4].

По-друге, міжнародне подвійне оподаткування розглядається у вузькій формі (правовій) та широкій формі (фінансовій). При цьому, під подвійним оподаткуванням у вузькому змісті мається на увазі ідентичність об'єкта й суб'єкта оподаткування, в той час як у широкому розумінні –під оподаткуванням одного об'єкта при юридично різних, але економічно ідентичних суб'єктах (наприклад, обкладення податком спочатку компанії, а потім її акціонерів). Окремі дослідники у сфері податків, з поглядом яких дисертант погоджується, вважають штучним розмежування вказаних понять. При цьому вони стверджують: якби оподаткування не проводилося на рівні компанії, розмір дивідендів акціонерів був би збільшений на суму податку, що підлягає сплаті компанією. Виходить, що в остаточному підсумку податок з останньої сплачується з доходу (хоча й гіпотетичного в такому випадку) акціонерів [5]. Інші ж (наприклад, експерти ОЄСР) – переконані в тому, що концепція економічного подвійного оподаткування належним чином не визначена й дотепер, щоб бути підставою для її аналізу. Проте вони не заперечують, що у випадку, якщо платники податку стосовно одного й того ж доходу перебувають у різних державах, може мати місце міжнародне подвійне оподаткування, усунути яке вдасться за допомогою включення відповідних положень в угоди (договори) про уникнення подвійного оподаткування.

По-третє, в науці податкового права виділяють пряме й непряме подвійне оподаткування. Перше може бути викликано застосуванням 2-х чи більше податкових законодавств з різною або схожою структурою щодо того самого об'єкта і того самого суб'єкта або ж тільки стосовно об'єкта оподаткування. Іншими словами, пряме подвійне оподаткування в широкому розумінні і непряме подвійне оподаткуванні означають те ж саме, що й подвійне оподаткування об'єкта при юридично різних суб'єктах. Однак, якщо пряме подвійне оподаткування (в широкому сенсі) існує тільки при економічній ідентичності суб'єктів, то непряме виникає, коли боржник в одній державі не може зменшити свою податкову базу за рахунок платежів, які він переводить на користь кредитора в іншій державі, отже, вони обидва сплачують податки з таких платежів. Непряме подвійне оподаткування можливе між фізичними особами в разі виплат допомог та аліментів, а також відсотків по кредитах і ліцензійних зборах.

По-четверте, при встановленні підходів до усвідомлення подвійного оподаткування існує наукове судження, що його причиною не слід вважати застосування прогресивних податкових ставок державами, які для запобігання такого оподаткування використовують метод звільнення, коли ставка податку, що підлягає сплаті в державі резидентства, залежить від сукупного доходу або всього майна платника податків. У цій ситуації немає значення ні місце походження доходу, ні місце перебування майна. При цьому підвищена ставка податку застосовуватиметься державою резидентства щодо отриманих у ній доходів, за винятком тих що одержані в іншій державі [4]. Вважаємо, що в такому випадку подвійного оподаткування не відбувається, хоча платник податків опиняється в менш вигідних умовах порівняно з резидентами, які не здійснюють діяльність за кордоном.

Комітет з податкових справ Організації економічного співробітництва й розвитку в коментарі до Типової конвенції про уникнення подвійного оподаткування (версія 1998 р.) зазначає: міжнародне юридичне подвійне оподаткування загалом можна визначити як оподатковування одного платника податків за однією й тією самою статтею за один і той же самий час у 2-х або більше державах. Інколи може також використовуватися конструкція «міждержавне подвійне оподаткування», якою підкреслюються сфера існування такого феномену, як міждержавні відносини. Вона тлумачиться як стягнення подібних податків у 2-х (чи кількох) країнах від одного й того ж платника податків з одним і тим самим об'єктом оподаткування і за один і той же період. Подвійне оподаткування виникає в результаті того, що більшість держав оподатковують податком не лише власний ринок, а й доходи

у своїх країнах і майно міжнародних компаній. Додатково держава оподатковує ще й активи інших країн на їх території.

Для чіткого розуміння сутності правової конструкції «міжнародне подвійне оподаткування», потрібно розглянути випадки, за яких можна вести мову про появу цього явища. Подвійне оподаткування може мати місце, коли один і той самий дохід (чи власність) оподатковується аналогічними податками у 2-х чи більше країнах. Подібна ситуація виникає, коли: а) одна й та сама особа визнається резидентом більше ніж в одній країні, при цьому існує подвійне оподаткування всієї суми доходів; б) один і той же дохід розглядається таким, що має джерело походження у 2-х чи більше державах – має місце подвійне оподаткування іноземного доходу; в) один і той самий дохід оподатковується в одній країні – на підставі резидентства його одержувача, а в іншій – на підставі правила про джерело доходу; г) існують відмінності між країнами щодо порядку й норм зарахування витрат, яких зазнав платник податку – оподатковується двоє осіб з приводу одного й того ж доходу.

Отже, міжнародне подвійне оподаткування становить собою оподаткування подібними чи аналогічними податками одного й того самого платника податку щодо одного об'єкта за один і той же період часу, результатом чого є виникнення ідентичності податкового платежу, об'єкта й суб'єкта оподаткування і термінів сплати податків.

Для досліджуваного виду оподаткування характерними є: (а) ідентичність суб'єктів оподаткування – платників податків; (б) ідентичність об'єктів оподаткування – джерел доходів і самих доходів; (в) підпорядкованість суб'єктів та об'єктів оподаткування податковій юрисдикції різних держав; (г) одночасність оподаткування; (д) відмінності у правилах і методиках обчислення доходу, оподаткованого в різних країнах [6].

Звичайно, з огляду на теоретичну можливість подвійного оподаткування платник податків його не зазнає, проте подвійне оподаткуванню може вплинути на господарську активність суб'єкта. Таким чином, ми підтримуємо позицію, згідно з якою ЗПО поділяється на дійсне та можливе. Р. Л. Дернберг видом ЗПО назвав потенційне оподаткування яке, на думку вченого, полягає в тому, що його потенційна можливість виникає у випадку колізії претензій на податкову юрисдикцію, отже, фактично, він веде мову про можливе ЗПО. З нашого погляду, застосування терміну «потенційне» для підкреслення теоретичної можливості країни в будь-який час установлювати на підставі власного податкового суверенітету податок, аналогічний тому, що вже стягується в іншій країні, є більш правильним для визначення виду ЗПО. А тому пропонуємо за критерієм наявності застосування ЗПО визначати 2 його види – дійсне й потенційне [7].

Деякі науковці наполягають на виокремленні вузького (юридичного) й широкого (економічного) ЗПО, яке вони ділять залежно від змісту останнього. Так, під юридичним ЗПО (*juridical double taxation*) мається на увазі оподаткування одного й того ж суб'єкта й об'єкта, коли один і той же платник податків (юридична або фізична особа) оподатковується податком стосовно одного й того ж доходу у 2-х чи більше країнах. Економічне ЗПО (*economic double taxation*) означає оподаткування одного об'єкта при юридично різних, але економічно ідентичних суб'єктах, тобто коли 2-х різних платників оподатковують щодо одного й того ж самого доходу дві чи більше країн (розподілення дивідендів, застосування правил трансферного ціноутворення тощо) [8].

Механізм формування явища міжнародного подвійного оподаткування передбачає 2 підходи держав при оподаткуванні доходів чи майна, що знаходяться на їх території. Перший полягає в тому, що при окресленні сфери своїх податкових повноважень, деякі держави виходять з принципу резидентства, коли оподатковуються усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їх території, незалежно від того, в якій державі цей дохід отримано в дійсності. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим обов'язком, що встановлюється для платника податку. Відповідно до другого підходу – обмеженого податкового обов'язку платника – країна додержується принципу джерела доходів, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, має їх одержувач місце проживання або резиденцію в цій країні чи ні. Більшість держав, у тому

числі й Україна, здійснюють оподаткування на підставі поєднання обох указаних принципів (підходів) [9].

Загалом же при застосуванні правил обмеженого й необмеженого податкового обов'язку можуть мати місце певні ситуації, а саме:

– коли 2 держави накладають необмежений податковий обов'язок на одного й того ж суб'єкта (наприклад, на особу, яка має місце проживання в одній державі, але проживає в іншій понад 183 дні в підзвітному році);

– якщо певний суб'єкт в одній державі підлягає необмеженому податковому обов'язку, а в іншій обмеженому податковому обов'язку;

– коли закони 2-х держав стверджують, що той чи інший дохід отримано на їх території, і накладають на суб'єкта, який його одержав, обмежений податковий обов'язок.

Перша з наведених ситуацій міжнародного подвійного оподаткування найбільше виникає, коли особа підлягає подвійному оподаткуванню однією державою на підставі громадянства, а іншими – в результаті визнання її резидентом. При цьому, як підкреслюється в публікаціях зарубіжних авторів, обидві держави (держава громадянства й держава резидентства) вправі обкладати податком сукупний дохід особи незалежно від місця одержання останнього. У міжнародному податковому праві подібне явище йменується конфліктом (збігом) необмеженої податкової відповідальності [4].

Таким чином, міжнародне подвійне оподаткування наявне у випадках, якщо особі висуваються податкові вимоги із податкових відомств 2-х і більше держав щодо сплати прямих податків з одного й того ж доходу. У суб'єктів, які в декількох державах одночасно здійснюють комерційну діяльність, виникає обов'язок сплати у кожній з цих держав одного й того ж податку. Така ситуація, за загальним правилом, є результатом колізій внутрішньодержавного податкового законодавства. Отже, платниками податків можуть визнати дві чи більше держави через розбіжності в їх національному законодавстві, зокрема, за ознакою резидентства. Приміром, особа через свою фактичну присутність на території однієї держави може бути визнана резидентом цієї держави, але у той же час бути резидентом іншої держави – у зв'язку з наявністю громадянства цієї держави, а через економічні інтереси визнаватися одночасно резидентом третьої держави.

Є сенс наголосити, що подвійне оподаткування завжди засновано на протиріччях, що мають місце в однотипних податкових механізмах, приміром, у рамках прямих або непрямих податків, а не при оподаткуванні об'єктів, які різняться між собою за типом податків. Узявши до уваги викладене вище, можна стверджувати, що сутність досліджуваного поняття полягає в перевищенні загального податкового навантаження, що обчислюється за аналогічними економічними операціями.

Найтиповішим є подвійне оподаткування у наслідок колізії необмеженого й обмеженого податкового обов'язку, в результаті якого одна держава здійснює оподаткування на підставі громадянства (або резидентства), інша – на підставі припису щодо джерела отриманого доходу. Але ця проблема не стосується оподаткування нерухомого майна, позаяк усі держави виходять з того, що таке майно оподатковується тільки тією країною, на території якої воно знаходиться. У цьому й проявляється територіальний суверенітет держави. Проте якщо держава, де знаходиться нерухомість, стягує ще й податок з доходів отриманих внаслідок такого майна (приміром, оренда тощо), то власник майна зобов'язаний сплатити ще й цей податок. Адже держава, громадянство (або резидентство) якої має власника майна, отримує можливість здійснити оподаткування доходів, одержуваних особою від такого майна [10].

Подвійне оподаткування іноді можливе також у випадку колізій обмеженого податкового зобов'язання, в результаті якого держави оподатковують тотожний дохід, отриманий із джерел, що знаходяться на їх території. Конфлікт обмеженої податкової відповідальності є можливим, якщо бракує відповідної податкової угоди або коли йдеться про оподаткування доходів від авторських прав і ліцензій. Приміром, країна, в якій використовується інтелектуальна власність, та з якої отримано дохід, здійснює оподаткування цього доходу. У той же час держава, в якій перебуває власник авторського права, теж оподатковує такий дохід. Як

наслідок, один і той самий вид доходу оподатковується двічі: спочатку – як частина прибутку від використання інтелектуальної власності, а згодом – як виплати на користь власника авторських прав. При цьому, ця особа може й не бути резидентом обох таких держав [9].

У результаті названих колізій податкових розпоряджень 2-х чи більше держав виникає явище міжнародного подвійного оподаткування. У підґрунтя визначення конструкції «міжнародне подвійне оподаткування» споконвічно було закладено твердження, що цей вид оподаткування виникає, коли 2 автономні податкові влади (зокрема, 2 держави) одночасно обкладають, так би мовити, однорідним податком одного й того самого платника. У більш пізніх податкових юридичних документах введено критерій тієї ж самої (тотожної) сфери оподаткування з установленням остаточної дефініції досліджуваної конструкції як конфлікту правових засад, який має місце, коли в рамках первинних фіскальних юрисдикцій податкова влада обкладає податком одного й того ж суб'єкта [9].

Міжнародне податкове право не містить загальних правил, що забороняють міжнародне подвійне оподаткування. Будь-яка держава володіє виключним правом стягувати податки на своїй території згідно з національним податковим законодавством. Водночас варто завжди враховувати наслідки такого оподаткування, які впливають на взаємодію національного та міжнародного податкових режимів.

**Література:**

1. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посіб. Харків : Легас, 2001. 304 с.

2. Шакір'янов А. А. Правові заходи уникнення подвійного оподаткування. *Адвокат.* 2006. № 3. С. 71–77.

3. Нікітін В. В. Теоретичний зміст поняття подвійне оподаткування**.** *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 8–9 лют. 2019 р.). Одеса, 2019. С. 51–54.

4. Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law. London : HFL Publishers Ltd, 1979. 264 p.

5. Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris : Cop, 1985. 111 p.

6. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Львів, 2003. 190 с.

7. Doernberg R. L. International taxation in a nutshell. 2nd ed. St. Paul, Minn : West Publishing Co., 1993. 287 p.

8. Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris : Cop, 1985. 111 p.

9. Міжнародне оподаткування : навч. посіб. / за ред. Ю. Г. Козак, В. М. Сліп. Київ : Центр навч. літ., 2003. 550 с.

10. Нікітін В.В. Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів : дис. док. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021.