

ОЛЕНДЕР І. Я.,

кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736-2019-3-1-30>

МЕТОДИ УНИКНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У статті встановлено, що методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування є самостійним інститутом організаційно-правового механізму уникнення подвійного оподаткування. Методи є ефективним засобом вирішення проблеми подвійного оподаткування та застосовуються на підставі міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування і національного законодавства держави.

Ключові слова: *подвійне оподаткування, уникнення подвійного оподаткування, методи оподаткування, міжнародне оподаткування, президентство.*

В статье установлено, что методы избежания международного двойного налогообложения являются самостоятельным институтом организационно-правового механизма избежания двойного налогообложения. Методы являются эффективным средством решения проблемы двойного налогообложения и применяются на основании международных соглашений об избежании двойного налогообложения и национального законодательства государства.

Ключевые слова: *двойное налогообложение, избежание двойного налогообложения, методы налогообложения, международное налогообложение, президентство.*

The article states that the methods of avoiding international double taxation are an independent institution of the legal and organizational mechanism for avoiding double taxation. The methods are an effective means of solving the problem of legal double taxation and are applied on the basis of international agreements on the avoidance of double taxation and national laws of the state.

Key words: *double taxation, avoidance of double taxation, taxation methods, international taxation, residence.*

Вступ. Сьогодні в теорії податкового права загальноприйнятою вважається позиція, згідно з якою проблема подвійного оподаткування може бути вирішена двома шляхами: одностороннім, тобто зміною національного податкового законодавства, та двостороннім (багатостороннім) на основі міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування [1, с. 585; 2; 3, с. 40–57]. Вказані шляхи уникнення подвійного оподаткування здебільшого розглядаються як альтернативні, тобто допускається можливість самостійного застосування одного з таких шляхів для уникнення подвійного оподаткування. На наш погляд, питання можливості застосування одностороннього та двостороннього шляхів для розв'язання проблеми подвійного оподаткування потребує більш глибокого осмислення, зважаючи на складну правову природу явища подвійного оподаткування й особливості законодавства України у сфері одностороннього уникнення подвійного оподаткування.



Теоретичним підґрунтям для цієї статті стали праці вітчизняних та іноземних учених-юристів, зокрема К. Бланкарта, К. Вогеля, Л.К. Воронової, А.Т. Ковальчука, А.Н. Козиріна, М.П. Кучерявенка, Л.Л. Лазебник, І.А. Ларютіної, С.Г. Пепеляєва, І.Ю. Петраша, С.Ф. Сутиріна, А.А. Шакирянова, В.О. Шамрая, В.К. Шкарупи та ін. Однак податкові відносини постійно розвиваються, а правове їх регулювання удосконалюється, тому виникає потреба перегляду багатьох питань під іншим кутом зору.

Постановка завдання. Метою цієї статті є узагальнення міжнародних підходів до вирішення проблеми уникнення подвійного оподаткування.

Результати дослідження. Правова природа методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування неоднорідна.

Методи є складовою частиною організаційно-правового механізму подолання явища міжнародного подвійного оподаткування, який врегульований як нормами двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, так і нормами актів національного законодавчого органу.

Сьогодні в нашій державі діє система двосторонніх чи багатосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу [4]. Такі договори укладаються на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування, серед яких Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1963 р. (в останній редакції 2003 р.), Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1980 р., Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. Нині саме перша модель покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, котрий розроблений Міністерством фінансів України та відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 12 листопада 1993 р. № 921 «Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку» повинен використовуватися під час проведення переговорів і підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України. У структурі Конвенції міститься ст. 23, яка передбачає поєднання різних методів уникнення подвійного оподаткування, зокрема методів податкового кредиту, відрахування, звільнення та знижки.

Одночасно питання методів уникнення подвійного оподаткування врегульоване на рівні законодавчих актів. Так, у ст. 13 Податкового кодексу України передбачено загальні засади застосування методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування. До прийняття вказаного акта застосування методів регулювалося ст. 18 Закону України «Про систему оподаткування».

Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування є самостійним комплексним інститутом, що застосовується для повної ліквідації явища подвійного оподаткування після застосування інституту резидентства або інституту обмеженої податкової юрисдикції та спеціальних правил про звільнення від оподаткування окремих видів доходів.

Іншим важливим аспектом в аналізі методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування є питання різновидів таких методів і закономірностей їх застосування.

Першим у системі методів уникнення подвійного оподаткування є метод податкових звільнень (метод податкових виключень), відповідно до якого платник податків має право виключити з податкової бази у країні резидентства окремі види доходів, отриманих за межами такої податкової юрисдикції. Такий метод передбачає передачу усіх прав на оподаткування відповідних доходів у державу – джерело отримання таких доходів. Метод звільнення іноземних доходів від оподаткування поширюється, зазвичай, на деякі чітко визначені доходи: прибутки закордонних «ділових контор» (business establishment), доходи від нерухомої власності, розташованої за кордоном, дивіденди та інвестовані в інших країнах капітали. У застосуванні методу звільнення країна – експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні – джерелу такого доходу. У цьому разі в країні – джерелі доходу забезпечується рівність між місцевими та закордонними інвесторами, тоді як для інвесторів країни – експортера капіталу зберігається відмінність податко-



вих режимів для внутрішніх і закордонних інвестицій. Таким чином, шляхом застосування методу звільнення явище подвійного оподаткування може бути усунено, якщо всі доходи платника податку із закордонних джерел повністю будуть виключені з бази оподаткування в державі його резидентства.

Другим у системі методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування є метод податкового кредиту, або ампутаційний метод (*tax credit / imputation method*). Цей метод передбачає зарахування податкових платежів, сплачених у державах – джерелах доходу, за розрахунку суми податкового зобов'язання за глобальними доходами в державі резидентства платника податку. Таким чином, із суми глобального податкового зобов'язання вираховуються суми податку, сплачені за кордоном. У застосуванні методу податкового кредиту важливим моментом є визначення переліку іноземних податків, які підлягають кредитуванню відповідною податковою юрисдикцією [5, с. 386]. У такій ситуації держави можуть визначати вичерпний перелік податків, що підлягають кредитуванню, або кредитувати саме ті податки, які за своєю організацією тотожні чи схожі із внутрішніми податками.

У доктрині міжнародного податкового права прийнято виділяти у структурі методу кредиту повний податковий кредит (*full tax credit*) і звичайний податковий кредит, тобто кредит з обмеженням (*ordinary tax credit*) [6, с. 141; 7, с. 380]. Застосування методу повного податкового кредиту передбачає, що держава резидентства оподатковує весь глобальний дохід суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та дозволяє вираховувати із визначеної суми податкового зобов'язання всю суму податків, сплачених особою в державах – джерелах отримання доходу. Звичайний податковий кредит (кредит з обмеженням) означає право платника податку, суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності вираховувати із визначеної суми глобального податкового зобов'язання частину сплачених податків у державі – джерелі отримання доходу в обмеженому розмірі, а саме в розмірі, що відповідає податковому зобов'язанню для такого виду доходу в державі власного резидентства.

Загалом у разі використання методу податкового кредиту лише невелика кількість податкових юрисдикцій надає повний кредит стосовно доходів, сплачених за кордоном. Основна причина, з якої більшість держав надають перевагу обмеженому податковому кредиту, полягає в тому, що якщо ставка податку в державі резидентства є нижчою від ставки в державі – джерелі отримання доходу, то вирахування всієї суми сплаченого за кордоном податкового зобов'язання призводить до перерозподілу податкових надходжень на користь держави, в якій отримано відповідний дохід.

Використання методу податкових кредитів у сучасних податкових юрисдикціях сьогодні найбільш розповсюджене в США, Великій Британії, Німеччині, Данії, Фінляндії, Швейцарії, Греції, Іспанії та інших державах Європи. Застосування досліджуваного методу в окремих державах має певні особливості: у Норвегії передбачається право на вирахування сплачених за кордоном податків здебільшого не із сукупного податкового зобов'язання, а з операційних витрат; Австрія та Італія надають право на податковий кредит стосовно іноземних доходів виключно на основі принципу взаємності, тобто за умови, що відповідна держава надає податковий кредит стосовно сплачених у цих державах податків [6, с. 142].

Основними проблемами, які супроводжують процес застосування методу податкового кредиту, є такі: по-перше, застосування податкового кредиту вимагає співробітництва держав для перевірки достовірності поданої резидентом інформації про сплату податків за кордоном; по-друге, такий метод стримує господарську діяльність резидентів у державах із низьким рівнем оподаткування, оскільки кредит не впливає істотно на рівень глобального податкового зобов'язання – саме тому в таких умовах із погляду інтересів платника податку більш доцільним є застосування методу податкового звільнення; по-третє, проблемою методу податкового кредиту у разі застосування його державою у співпраці з податковою юрисдикцією з високим рівнем оподаткування відповідних доходів є податкові втрати для бюджету.

Описані методи уникнення подвійного оподаткування вважаються основними, однак поряд із ними у міжнародній практиці застосовуються також інші механізми, наприклад, зниження ставок податку для доходів з іноземних джерел і різні види податкових пільг



у вигляді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються. Окремі дослідники в системі основних методів уникнення подвійного оподаткування також виділяють метод відстрочки оподаткування іноземних доходів до моменту ввезення їх у державу резидентства [8, с. 118]. У конкретних угодах про уникнення подвійного оподаткування ці методи деталізуються у статтях «Усунення подвійного оподаткування». У разі узгодження сторони можуть вибирати будь-який із методів в альтернативному порядку чи застосовувати їх різноманітні комбінації. Загальноприйнятою вважається позиція, за якою найчастіше застосовується метод податкового кредиту, оскільки він значно звужує можливості міжнародного ухилення від сплати податків [9, с. 89; 10, с. 274].

Також варто зазначити, що законодавство деяких держав використовує і специфічні механізми зменшення подвійного оподаткування. Так, у Франції застосовується поняття «податкового авуару». Він є компенсацією подвійного оподаткування держателям акцій. У цьому разі оподатковуються фізичні особи як держателі акцій із доходів від дивідендів, а також оподатковується дохід акціонерного товариства, що є джерелом виплат дивідендів. Розмір податкового авуару, на який зменшується податок, дорівнює половині вартості розподілених дивідендів [1, с. 594].

Як ми вже зазначали, уникнення міжнародного подвійного оподаткування може здійснюватися двома способами: в односторонньому порядку, тобто шляхом встановлення відповідних норм внутрішнього національного законодавства, й у двосторонньому через укладення угод про уникнення подвійного оподаткування. Методи, які використовуються для уникнення подвійного оподаткування, можуть формуватися податковою юрисдикцією у національному законодавстві та у відповідних міжнародних договорах. Принциповим моментом для нашого дослідження є той факт, що методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування зазвичай є тотожними у двох підходах до розв'язання проблеми подвійного оподаткування.

Сьогодні більшість угод про уникнення подвійного оподаткування для резидентів України передбачають метод обмеженого податкового кредиту. Для прикладу, Конвенція між Україною та Австрією передбачає правило, яке використовується і в інших угодах про уникнення подвійного оподаткування (із Польщею, Латвією, Туреччиною, Королівством Нідерланди, Королівством Бельгії та ін.): «З урахуванням положень законодавства України, що стосується звільнення податку, сплаченого на території за межами України, на австрійський податок, сплачуваний за законодавством Австрії, та відповідно до цієї Конвенції прямо або шляхом вирахування з прибутку, доходів або майна, що підлягає оподаткуванню, із джерел в Австрії робитиметься знижка у вигляді кредиту проти будь-якого українського податку, обчислюваного стосовно того ж прибутку, доходу або майна, стосовно яких обчислюється австрійський податок. Ці вирахування не повинні перевищувати тієї частини податку з доходу або майна, як було підраховано до надання вирахування, що стосується доходу або майна, які можуть оподатковуватися в Австрії залежно від обставин» [11].

Однак стосовно методів усунення подвійного оподаткування українських доходів резидентів договірних держав у системі укладених Україною угод можливо знайти абсолютно різні модифікації. Доволі часто резиденти договірних держав застосовують виключно метод податкового кредиту (Польща, Латвія). Окремі угоди передбачають право на застосування податкових звільнень (Королівство Бельгія, Австрія), окрім доходів від дивідендів, процентів і роялті. В іншому варіанті резиденти договірних держав загалом отримують право на податковий кредит, і застосовується податкове звільнення до доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи були оподатковані податком на прибуток (Королівство Швеція) [12, с. 155–173].

Висновки. 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.



Список використаних джерел:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3: Учение о налоге. Харьков : Легас; Право, 2005. 600 с.
2. Розгон О. Усунення подвійного оподаткування: національний та міжнародний рівні. *Юридичний радник*. 2009. № 5. URL: <http://www.yurradnik.com.ua/>.
3. Шакирьянов А.А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения: на примере России и государств ЕС : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2007. 183 с.
4. Лист ДПА України від 31 січня 2011 р. № 2450/7/12-0117 «Щодо міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування». URL: <http://www.portal.rada.gov.ua>.
5. Ault H.J. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. Hague, 1997. P. 386.
6. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений : учебное пособие. Минск : Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. 359 с.
7. Налоговое право : учебник / С.Г. Пепеляев и др. Москва : Юрист, 2004. 591 с.
8. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование : учебное пособие. Москва : Економистъ, 2006. 544 с.
9. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Київ, 2003. 20 с.
10. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. Москва : Финансы, 1998. 383 с.
11. Конвенція між Урядом України та Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 16 жовтня 1997 р. *Міжнародні угоди і оподаткування* / Держ. податк. амін. України ; упоряд. : Л.В. Трофімова та ін. Київ : ДП «ІВЦ ДПА України», 2009. 1232 с.
12. Демянчук Ю.Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 213 с.

