

Олендер І. Я.,
кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

МІЖНАРОДНЕ ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ: ДО ІСТОРІЇ ПИТАННЯ INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION: TO THE HISTORY OF THE ISSUE

У статті доводиться, що міжнародне подвійне оподаткування є одним з найбільш важливих питань міжнародного податкового права. При цьому, доктринальний розгляд проблеми подвійного оподаткування дозволив виявити такі поняття та явища як «міжнародне податкове право», «міжнародне оподаткування», «міжнародна податкова конкуренція», «міжнародне співробітництво з питань оподаткування», які в комплексі з міжнародним подвійним оподаткуванням становлять предмет наукових досліджень.

Ключові слова: міжнародне оподаткування, подвійне оподаткування, резиденство, фізичні особи, юридичні особи.

В статье доказуется, что международное двойное налогообложение является одним из наиболее важных вопросов международного налогового права. При этом, доктринальное рассмотрение проблемы двойного налогообложения позволило выявить такие понятия и явления как «международное налоговое право», «международное налогообложение», «международная налоговая конкуренция», «международное сотрудничество по вопросам налогообложения», которые в комплексе с международным двойным налогообложением составляют предмет научных исследований.

Ключевые слова: международное налогообложение, двойное налогообложение, резиденство, физические лица, юридические лица.

The article argues that international double taxation is one of the most important issues of international tax law. At the same time, the doctrinal examination of the problem of double taxation allowed to identify such concepts and phenomena as “international tax law”, “international taxation”, “international tax competition”, “international cooperation on taxation”, which, in combination with international double taxation, constitute the subject of scientific researches.

Key words: international taxation, double taxation, residence, individuals, legal entities.

Актуальність теми. Податкові фактори в міжнародних відносинах набувають все більшої актуальності зважаючи на розвиток зовнішньоекономічної активності кожної держави, оскільки податки виступають універсальним важелем, за допомогою якого можливо впливати на міжнародну торгівлю, рух інвестицій, здійснення інших міждержавних взаємин. Виходячи із принципу податкового суверенітету, саме національним законодавством держави встановлюється система оподаткування резидентів та нерезидентів, що отримують доходи на території цієї держави. Таким чином, у випадку здійснення суб'єктом господарської діяльності на території кількох держав виникають обставини, при яких податок на прибуток чи дохід, майнові та інші види податків повинні сплачуватись в кількох державах відповідно до законодавства кожної з таких держав. Посилення фіскального навантаження на суб'єктів господарювання у кінцевому результаті призводить до стримування їх ділової активності, згортання господарської діяльності з подальшими негативними наслідками для бюджету, зайнятості населення тощо. А тому явище подвійного оподаткування без сумніву є негативним у міжнародних відносинах [1, с. 3].

Стан дослідження у спеціальній літературі. Теоретичним підґрунтям для цієї статті стали праці вітчизняних та іноземних учених-юристів, зокрема: К. Бланкарта, К. Вогеля, Л.К. Воронової, Ю.Г. Демянчук, 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 інші. Разом з цим податкові відносини постійно розвиваються, а правове їх

регулювання удосконалюється, тому виникає потреба перегляду багатьох питань під іншим кутом зору.

Тому **метою цієї статті** є вивчення джерел міжнародного подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Термін «міжнародне оподаткування» використовується американськими та європейськими юристами з метою ідентифікації податкових відносин з іноземним елементом, у вітчизняній науці застосування вказаного терміну пов'язують з появою у 1977 році перекладу монографії американського дослідника Р.Л. Дорнберга «Міжнародне оподаткування» [2]. У сучасній правовій доктрині міжнародне оподаткування розглядається як у вузькому, так і у широкому розумінні [3, с. 45]. В першому випадку вказане поняття використовується для позначення суспільних відносин, які пов'язані з оподаткуванням державою осіб, що підпадають під її податкову юрисдикцію, зокрема іноземних фізичних та юридичних осіб, які тимчасово знаходяться на території відповідної держави. Окрім того, досліджуваний термін використовується для позначення процесу оподаткування доходів, отриманих резидентами за межами держави.

У широкому розумінні міжнародне оподаткування разом із названим предметом регулювання включає додатково сукупність питань взаємодії між податковими органами різних держав, ефективного обміну інформацією, протидії міжнародному ухиленню від сплати податків та інші аспекти співробітництва держав у сфері оподаткування, які врегульовані двосторонніми та багатосторонніми договорами з податкових питань. В сучасних умовах глобалізації відбувається поступовий перехід від використання

терміну «міжнародне оподаткування» у вузькому значенні, що зумовлено постійним розвитком співробітництва між державами з питань створення ефективного механізму усунення подвійного оподаткування та протидії ухиленню від оподаткування. За таких умов слушним є висновок С.А. Баєва про необхідність в сучасних реаліях використовувати виключно розширене тлумачення міжнародного оподаткування, яке повинно включати не лише питання нарахування та сплати податків, а й сферу транскордонного податкового співробітництва та взаємодії [4, с. 3].

Формування системи врегулювання міжнародного подвійного оподаткування відбувається під впливом процесів, що відбуваються у світовій економіці, таких як глобалізація та пов'язана із цим явищем міжнародна податкова конкуренція. Утворення єдиного політичного, інформаційного і фінансового простору почалося ще в 70-80-і роки минулого століття, у той час, як дискусії навколо глобальних проблем розгорнулися і переросли в так званий глобальний «диспут» (*global talk*) тільки в останнє десятиліття ХХ століття. З огляду на значущість інтернаціоналізації фінансових потоків, часто глобалізацію ототожнюють з її головним різновидом – фінансовою глобалізацією. Деякі економісти вважають, що вона не зводиться до об'єднання грошових систем, як це відбулося в Європейському Союзі. Даний процес може включати й інші компоненти, насамперед, єдину бюджетно-податкову і грошово-кредитну політику, створення наднаціональних банківських установ та ряду інших елементів. Тому до мети фінансової глобалізації відносять: по-перше, формування єдиного фінансового простору, всесвітнього товарного ринку; по-друге, об'єднання фінансових ресурсів для глобальних інвестиційних проектів; по-третє, створення передумов для утворення всесвітньої валюти; по-четверте, створення нових рушійних сил для конкуренції.

Процеси глобалізації характерні для найбільш розвинутих держав світу, тому активні комплексні економіко-правові дослідження міжнародної податкової конкуренції вперше стали здійснювати такі відомі фахівці як С. Бланкарт, М. Деверье, Р. Гриффіт, А. Клем [5]. Сучасні вітчизняні та російські вчені також досліджують проблеми правового забезпечення міжнародної податкової конкуренції, оскільки такий науковий пошук дає можливість визначити ключові напрямки розвитку міжнародного податкового права і його основних інститутів. У цьому аспекті варто виділити роботи І.В. Педь [6], О.Я. Бозуленко [7], А.С. Захарова [8], С.Ф. Сутиріна, А.І. Погорлецького [9], С.Г. Пепеляєва [10], Г.П. Толстопятенко [11] та інших.

Перехід України до ринкових відносин спричинив велику кількість складних проблем правового регулювання, в тому числі в податковій сфері. 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. Сьогодні, в українській та закордонній

літературі існує достатньо визначень поняття подвійного оподаткування. Такі визначення формулюються виходячи із норм про усунення чи уникнення подвійного оподаткування, які існують у національних законодавствах різних держав. Окрім того, поняття подвійного оподаткування формулюється також виходячи із практики міжнародних договорів у сфері уникнення подвійного оподаткування [12, с. 34].

Подвійне оподаткування, в широкому розумінні – це дворазове чи багаторазове оподаткування податком чи податками одного і того ж об'єкта оподаткування [13, с. 73]. Більш детально визначення цього поняття здійснено М.П. Кучерявенко, який вважає подвійним оподаткуванням оподаткування одного податкового об'єкта в окремого платника одним і тим самим (чи аналогічними) податком за один і той самий відрізок часу (частіше всього податковий період) [14, с. 582]. Дослідники В.М. Суторміна, М.В. Федосов та В.Л. Андрущенко зазначають, що терміном подвійне оподаткування (*double taxation*) визначають випадок, коли певний об'єкт податку стосовно даного платника оподатковується в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій податком одного виду більше ніж один раз [15, с. 295].

Як зазначає 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 розподіляється [14, с. 582, 583].

Перша ситуація оподаткування доходів отриманих резидентами за кордоном виникає тоді, коли особа (як фізична, так і юридична), являючись резидентом однієї держави, отримує доходи (прибуток) від господарської діяльності, яку вона здійснює на території держави, де вона вважається нерезидентом. Обов'язковим в такому випадку є те, що резидент повинен сплатити податки на території держави фактичного здійснення своєї господарської діяльності. Крім того, така особа повинна підлягати оподаткуванню і в країні свого резидентства. У даному випадку вирішити суперечності можливо 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. 13 Податкового кодексу України 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 два рази. Так, перший раз оподаткування відбувається при нарахуванні податку на прибуток 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.

Проаналізувавши випадки виникнення явища подвійного оподаткування, можна прийти до висновку, що в основі його виникнення лежить різне законодавче регулювання платника й джерела доходу різних держав. Крім того, доповнюватися це може також неоднозначним правовим тлумаченням податкових норм й елементів податкового процесу. На підтвердження останнього можна навести такий приклад: відповідно до податкового кодексу США навмисне ухиляння від сплати податку є злочином і карається штрафом до 10 тисяч доларів або тюремним ув'язненням на строк до 5 років, або тим й іншим, з покриттям витрат судового процесу коштом порушника. Законодавство Швейцарії, на відміну від законодавства США, не вважає злочином неточність декларації доходів, допущену навмисне чи необережно вперше [16, с. 40].

Проблема подвійного оподаткування, зазначає М.П. Кучерявенко, перебуває на своєрідному перетині категорій об'єкта оподаткування і платника податку. З одного боку, виникає доволі складна ситуація у визначенні бази оподаткування, оскільки її не просто визначити при багатоманітності доходів за

межами держави та в її межах. З іншого боку, розмежування платників податків на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових стягнень (вилучень) [14, с. 582].

Висновок. Міжнародне подвійне оподаткування стало одним з найбільш важливих питань міжнародного податкового права. При цьому, доктринальний розгляд проблеми подвійного оподаткування дозволив виявити такі поняття та явища як «міжнародне податкове право», «міжнародне оподаткування», «міжнародна податкова конкуренція», «міжнародне співробітництво з питань оподаткування», які в комплексі з міжнародним подвійним оподаткуванням становлять предмет наукових досліджень.

Міжнародне оподаткування – поняття, яке використовується для позначення суспільних відносин, які пов'язані з оподаткуванням державою осіб, що підпадають під її податкову юрисдикцію, зокрема іноземних фізичних та юридичних осіб, які тимчасово знаходяться на території відповідної держави. Також це поняття додатково включає сукупність питань взаємодії між податковими органами різних держав, ефективного обміну інформацією, протидії міжнародному ухиленню від сплати податків та інші аспекти співробітництва держав у сфері оподаткування, які врегульовані двосторонніми та багатосторонніми договорами з податкових питань.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Демянчук Ю.Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 213 с.
2. Дорнберг Р.І. Міжнародне оподаткування / пер. Ю.А. Кучеренко Пер. 2. англ. вид. Київ : Абрис, 1997. 304 с.
3. Сорокіна Е.Я. Основы международного налогового права. Москва : Изд-во РУНД, 2000. 285 с.
4. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами-членами ЕС : сравнительно-правовое исследование : монография. Москва : Волтерс Клувер, 2007. 560 с.
5. Blankart C. A public choice view of tax competition. *Public Finance Review*. Vol. 30. № 5. September 2002.; Devereux M., Griffith R., Klemm A. Corporate income tax reforms and international tax competition. *Economic Policy*. Vol. 35. October 2002.
6. Педь І.В. Міжнародна податкова конкуренція : автореф. дис... докт. екон. наук : 08.00.02. Київ, 2010. 32 с.
7. Бозуленко О.Я. Розвиток міжнародної податкової конкуренції в умовах глобалізації : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.02. Київ, 2009. 20 с.
8. Захаров А.С. Налоговое право Европейского союза : действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения (European Union Tax Law: EC Directives on direct taxation in force). Москва : Волтерс Клувер, 2006. 119 с.
9. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / под ред. С.Ф. Сутырина. Санкт Петербург : Полиус, 1998. 577 с.
10. Пепеляев С.Г. Налоги : реформы и практика. Москва : Статут, 2005. 287 с.
11. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. *Сравнительно-правовое исследование*. Москва : Норма, 2001. 336 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.
13. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение : Энциклопедический словарь. Москва : Юристъ, 2000. 870 с.
14. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 Т. III.: Учение о налоге. Харьков : Легас; Право, 2005. 600 с.
15. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : монографія / В.М. Суторміна, В.М. Федоров, В.Л. Андрущенко. Київ : Либідь, 1992. 350 с.
16. Онисьєв В.А. Боротьба з легалізацією (відмиванням доходів) одержаних злочинним шляхом : міжнародна нормативно-правова регламентація. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ України*. 2008. № 2. С. 37-41.