

Нікітін В. В.
кандидат юридичних наук,
докторант
Науково-дослідного інституту публічного права

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

THEORETICAL AND LEGAL PROBLEMS OF ELIMINATING DOUBLE TAXATION IN UKRAINE

У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів вчених, розкрито теоретико-правові проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні. Доведено, що правове регулювання усунення такого явища передбачає прийняття відповідних правових норм, на підставі яких з'явиться можливість уникнути подвійне оподаткування доходів шляхом застосування відповідних методів, що при повторному оподаткуванні дозволяють урахувати раніше сплачений податок.

Ключові слова: подвійне оподаткування, податок, податкова система, усунення, правове регулювання.

The article, based on the analysis of scientific views of scientists, reveals the theoretical and legal problems of eliminating double taxation in Ukraine. It is proved that the legal regulation of the elimination of such a phenomenon involves the adoption of appropriate legal norms, on the basis of which it will be possible to avoid double taxation of income by using appropriate methods that allow re-taxation to take into account previously paid tax.

Key words: double taxation, tax, tax system, elimination, legal regulation.

Постановка проблеми. Дослідження проблем співвідношення національного й міжнародного режиму оподаткування, уникнення подвійного оподаткування, змісту податкового планування є неможливим без проведення ґрунтовного вивчення таких понять (механізмів), як «уникнення оподаткування» й «ухилення від оподаткування». Об'єднує їх є те, що вони виражають певне коригування податкового обов'язку, використовуються для характеристики поведінки платника податків і зборів, яка пов'язана зі зменшенням сум податків і зборів, що підлягають сплаті. Розмежування цих категорій дозволяє відокремити законні дії платників податків (податкове планування, уникнення оподаткування) від незаконних (ухилення від оподаткування, порушення податкового законодавства). На підставі цього формуються умови запровадження юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, закріплюється межа, за якою дії платників податків і зборів визначаються як порушення законодавчих норм, виникають підстави для їх юридичної відповідальності. З урахуванням цього й розробляється система засобів боротьби з протизаконними проявами податкового планування. Разом із тим на сьогодні це ще й орієнтири для подальшого розвитку законодавства й науки, бо адекватного відображення цього етапу розвитку суспільних відносин ще не відбулося ні в нормотворчості, ні у правозастосуванні.

Стан дослідження. Окремі проблемні питання ухилення від подвійного оподаткування досліджувались у наукових працях: Ю.Г. Дем'янчука, В. В. Карпова, Л. Л. Лазебник, О. І. Остапенка, Н.А. Падейського, Л. А. Савченко, Є. Я. Сорокіної, Г. П. Толстоп'ятенко, А.А. Шакирянова та багатьох інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі малодослідженими є теоретико-правові проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні.

Саме тому метою статті є: розкрити теоретико-правові проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Характеризуючи неприйнятне уникнення оподаткування, зарубіжні фахівці формують критерії розмежування дій, що здійснюються як у режимі пошуку законних підстав для цього, так і з порушеннями [1, с. 117–148]. Прикладом визначення діянь з уникнення оподаткування є практика Нової Зеландії, де розрізняють такі, як пом'якшення оподаткування й уникнення оподаткування. У першому випадку йдеться про отримання так званої податкової вигоди не від певної схеми, а шляхом зменшення оподаткованого доходу, який визнається платником податків, або через здійснення ними певних реальних витрат. У той же час уникнення оподаткування – це завжди явна мінімізація власних податкових зобов'язань або ж їх уникнення за допомогою відповідної схеми, яка включає суто формальне здійснення тих чи інших витрат або проведення інших операцій, що дозволяють легально зменшити податкові зобов'язання або уникнути їх виконання, що звичайно ж, суперечить меті законодавця [1, с. 117–148].

Цікавим щодо такої ситуації видається уточнення лорда Темплмана, який у справі *IRC v. Challenge Corporation Ltd* (1987 р.) зазначив, що у схемі уникнення оподаткування фінансовий стан платника податків залишається незмінним, за винятком витрат на розроблення і впровадження самої схеми, за допомогою якої платник бажає отримати податкову вигоду, не зазнавши зменшення доходу, втрат чи витрат, яких зазнають інші платники, і які за задумом Парламенту він повинен зазнавати, щоб мати право на зменшення власних податкових зобов'язань [2].

Основною ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчої норми, що суперечить інтересу законодавця, який втілює

його в податковій нормі. Є сенс дослідити ще деякі напрямки. Перш за все – це чітке з'ясування мети відповідного законодавчого акта з оподаткування, щопов'язується не з вузько текстуальним аналізом його змісту, а з співставленням його з економікою держави та її податковою політикою. У деяких випадках застосовується тлумачення за аналогією.

Дія податково-правових норм диференціюється під впливом на поведінку учасників податкових відносин, що зумовлює появу певних проблем у їх застосуванні й породжує аналогії й колізії у праві. Досить детально ці проблеми дослідив М. П. Кучерявенко. На його думку, в деяких випадках механізм податково-правового регулювання наштовхується на неповноту правової норми, на брак у ній приписів щодо поведінки, з якою зіткнулися особи в конкретній ситуації. Такий стан пов'язується з поняттям «прогалини у праві», яка виступає як певна вада у змісті чинного права щодо фактів громадського життя [3, с. 212–214].

Прогалини у праві при регламентації податкових відносин пояснюються насамперед недостатньою погодженістю податкових правовідносин і відповідаючих їм відносин суспільних, що виникають у сфері податково-правового регулювання. Цілком зрозуміло, що повний збіг суспільних відносин цього виду й відповідаючих їм правових форм у реальності зустрічається досить рідко. Це, скоріше, теоретична, ідеальна модель, оскільки врахувати всі можливі життєві обставини неможливо. Ось чому в силу дії різних чинників об'єктивного й суб'єктивного характеру нормативно-правове регулювання або відстає, або трохи випереджає розвиток суспільних відносин. Як підкреслює М. П. Кучерявенко, життєві обставини можуть породжувати у праві фактичні склади, які не знайшли адекватного правового відбиття, що призводить до браку в ньому відповідної норми, під яку потрапляє оцінка тієї чи іншої обставини або ситуації [3, с. 211].

Слід мати на увазі, що прогалини у правовому регулюванні оподаткування можуть існувати у 2-х формах – вони можуть бути уявними й дійсними. Так, зустрічаються випадки, коли конкретний вид податкових відносин перебуває за межами правового регулювання. У силу того, що вони складаються в умовах випередження розвитку суспільних відносин тих правових форм, які спрямовані на їх упорядкування, вони не врегульовані нормами права. Але в таких ситуаціях, відносини, що вже склалися, вимагають нормативної регламентації. Подібні прогалини і зветься уявними. У той же час законодавець не завжди вважає потрібним упорядковувати суспільні відносини податково-правовими засобами, що теж є вагомою причиною утворення прогалин у їх правовому регулюванні [4, с. 137–139].

Розглянемо далі дійсні прогалини в податково-правовому регулюванні. Вони виникають, коли певне питання у сфері оподаткування має бути вирішено у правовій формі, але таке завдання не може бути реалізовано за допомогою застосування чинного податкового законодавства. Специфіка дійсних

прогалин у досліджуваній царині полягає в тому, що виявляються вони на стадії правозастосування, як правило, при регулюванні відповідних податкових відносин. Більше того, часто їх наявність пов'язана з нормотворчою діяльністю органів, які видають документи для внутрішнього користування; при цьому не завжди вони відповідають нормам чинного законодавства. Приміром, інструкції й роз'яснення податкових органів для платників податків мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер. У той же час працівники цих органів повинні дотримуватися викладених у їх інструкціях положень. У результаті створюється конфлікт інтересів 2-х сторін, що не дозволяє в низці випадків правильно реалізувати податковий обов'язок.

Досліджуючи проблеми прогалин у праві, ми повинні детально проаналізувати шляхи (методи) їх усунення. Одним з них є застосування аналогії права або аналогії закону. Дійсно, цей метод застосовується в більшості правових галузей, у тому числі й у праві України. Виникнення аналогії в податково-правовому регулюванні пов'язане із ситуаціями, коли зобов'язаний розв'язати конкретну проблему орган, не в змозі цього зробити у зв'язку з браком відповідної правової форми її вирішення. Подібні ситуації породжують дійсну прогалину вихід із яких у таких випадках передбачає не відмову від останньої, а пошуки норми, що регулює схоже аналогічне відношення – як за змістом, так і за формою.

Податкове право, будучи складним інститутом фінансового права, має свою специфіку щодо цього методу. За своєю правовою природою податкове право є публічною галуззю права, заснованою на імперативному впорядкуванні суспільних відносин. Саме тому метод аналогії права не завжди є припустимим при регулюванні податкових правовідносин, тому що з метою забезпечення законності не завжди її можна застосовувати. Так, при класифікації якого-небудь діяння особи як податкового злочину слід керуватися нормами відповідного закону буквально, адже в ньому чітко окреслено коло діянь, що вважаються злочинами у сфері оподаткування. А ось вихід за його рамки й застосування аналогії означатиме порушення безпосередніх приписів відповідних норм, що спричинить неправильну класифікацію останнього й неправомірне накладення відповідальності.

З огляду на наведені аргументи вважаємо за необхідне приєднатися до позиції М. П. Кучерявенка в частині неможливості поширення аналогії на правоохоронну діяльність держави в царині оподаткування при накладенні фінансових санкцій за правопорушення. Учений справедливо стверджує, що аналогії можливі лише при застосуванні права для організації позитивних дій і вирішення питань, не пов'язаних із правопорушеннями і юридичною відповідальністю. При цьому використання аналогії не тільки є виправданим, а й необхідним, оскільки інший підхід до розв'язання цієї проблеми залишить без правового оформлення чимало важливих сторін суспільних відносин [3, с. 308].

Положення податкового права у своїй сукупності досить складні й мають високий рівень деталізації в окремих питаннях. Ураховуючи цей фактор, не просто однозначно відповісти на запитання, чи можливо активне застосування аналогії у податково-правовому регулюванні? З нашого погляду, коли норма, що стосується розв'язуваного питання є очевидною, використання аналогії неможливо, адже це пов'язано з вирішенням конкретного питання, яке має індивідуальний характер і якому не притаманна обов'язковість для розв'язання інших схожих проблем. Об'єктивна ж можливість її застосування виникає, тільки коли ми зустрічаємось із прогалиною в податково-правовому регулюванні. При цьому важливо пам'ятати, що рішення, прийняте за аналогією, не може претендувати на загальнообов'язковість, а може бути лише орієнтиром і використовуватися як приклад. Як зауважує О. Є. Кутафін, застосування аналогії не є сприйняттям прогалини права, адже її заповнення – це є прерогатива не органу, що застосовує це право, а законодавця. Хоча застосування аналогії, звичайно ж, певним чином розширює рамки дії останнього [4, с. 146].

О. А. Шахматєв доводить, що система врегулювання зовнішнього подвійного оподаткування (далі-ЗПО) включає в себе певні елементи, а саме: (а) рівні правової регламентації, (б) принципи, що покладаються в основу такого регулювання, (в) методи усунення ЗПО, (г) критерії встановлення зв'язку особи з податковою юрисдикцією країни, через що на неї покладаються обов'язки зі сплати податків на території зазначеної податкової юрисдикції [5, с. 26]. О. А. Шахматєв переконує, що ця система складається з 3-х елементів, охоплюючи: (а) метод усунення подвійного оподаткування, (б) механізм боротьби з ухиленням від оподаткування й (в) організаційно-

правові основи діяльності національних фіскальних органів з протидії легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом [6, с. 82]. Як вважає, А. П. Чечко, до елементів системи впорядкування ЗПО треба віднести принципи й методи його усунення, а також механізм, що поєднує організаційні процедури, якими забезпечується втілення відповідних принципів і методів [7, с. 71]. З точки зору Л. І. Ілліна, Н. І. Попової, розглядувана система охоплює принципи й методи усунення оподаткування й ухилення від нього [8].

Незважаючи на суттєві розбіжності у поглядах названих науковців із цього питання, варто зазначити, що основними елементами в системі врегулювання ЗПО, які визначаються вченими, є усунення ЗПО, його уникнення й ухилення від сплати податків.

Висновок. Таким чином, конструкція «усунення подвійного оподаткування» має 2 значення – вузьке й широке. У вузькому сенсі усунення подвійного оподаткування – це застосування спеціальних методів, що дозволяють ураховувати раніше сплачений податок з однієї й тієї ж податкової бази за один і той же податковий період при повторному оподаткуванні. Правове регулювання усунення такого явища передбачає прийняття відповідних правових норм, на підставі яких з'явиться можливість уникнути подвійне оподаткування доходів шляхом застосування відповідних методів, що при повторному оподаткуванні дозволяють ураховувати раніше сплачений податок. Правова регламентація усунення подвійного цього виду оподаткування здійснюється в рамках національного й міжнародного права. У широкому розумінні поняття «усунення подвійного оподаткування» включає в себе як заходи з усунення подвійного оподаткування, яке вже виникло так і заходи із запобігання такого оподаткування (з метою його уникнення).

ЛІТЕРАТУРА:

1. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion. *Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance* : December 1998. Ch. 6. P. 117–148. URL: <https://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/1998-other-tax-compliance.pdf> (Last accessed: 27.10.2020).
2. Saunders R., Kithsiri De S. *Anti-Avoidance Regimes : Proposed Course Syllabus*, Spring Semester. Fredericton, New Brunswick : St. Thomas University, 2001.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас, 2004. Т. 2 : Общая часть. Введение в теорию налогового права. 600 с.
4. Кутафін О. Е. Предмет конституционного права. Москва : Юрист, 2001. 444 с.
5. Шахматєв А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения. *Финансовое право*. 2008. № 2. С. 25–30.
6. Шакирьянов А. А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения. *Законодательство и экономика*. 2006. № 3. С. 82–88.
7. Чечко А. П. Устранение международного двойного налогообложения в Республике Беларусь: современные подходы и рекомендации по совершенствованию. *Проблемы управления*. 2005. № 4. С. 69–74.
8. Ильина Л. И., Попова Н. И. Проблемы налогообложения прибыли участников внешнеэкономической деятельности. *Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета*. 2012. № 2. С. 92–113.