

УДК 347.73:336.225.676

*Ю. Г. Демянчук*

*здобувач кафедри державно-правових дисциплін  
Національного університету "Острозька академія",  
голова Рівненського апеляційного господарського суду*

## **МЕТОДИ УНИКНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

Подвійним оподаткуванням слід вважати явище, за якого відбувається оподаткування визначеного об'єкта оподаткування у окремого платника податку більше ніж один раз за ідентичний проміжок часу у межах однієї чи кількох податкових юрисдикцій. Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування виникає в результаті зіткнення кількох самостійних податкових юрисдикцій, внаслідок чого проблема розмежування платника податку та визначення об'єкта оподаткування переходить за межі однієї держави.

Організаційно-правовий механізм уникнення явища міжнародного подвійного оподаткування є предметом наукових досліджень як у вітчизняній так і у зарубіжній літературі. Серед фахівців, які займались дослідженням питань способів та методів уникнення подвійного оподаткування варто відзначити праці І. Ю. Петраша, М. П. Кучерявенка, Р. Дорнберга, А. Оглей, А. І. Погорлецького, С. Г. Пепеляєва, В. А. Кашина. Разом з тим, необхідно констатувати, що проблема міжнародного подвійного оподаткування та окремі аспекти механізму її подолання потребують постійного наукового аналізу, що зумовлено як зміною національного законодавства у цій сфері, так і зміною підходів

держав до обкладення податком платників та об'єктів оподаткування, на які претендує інша податкова юрисдикція.

Сьогодні добробут країни, незалежно від рівня її економічного розвитку, часто залежить від кількості інвестицій, які здійснюються в її економіку. Саме тому в запобіганні подвійному оподаткуванню доходів (прибутків) і майна зацікавлені не тільки платники податку, а й самі держави. Крім того, податковий тягар на юридичних і фізичних осіб, які діють у сфері міжнародних економічних відносин, без усунення подвійного оподаткування може сягати таких розмірів, що будь-яка участь у міжнародному розподілі праці для них стане економічно невиправданою.

Усунення подвійного оподаткування може здійснюватися двома шляхами: у односторонньому та двосторонньому порядку. Так, в односторонньому порядку усунення подвійного оподаткування здійснюється шляхом зміни національного податкового законодавства. У двосторонньому (багатосторонньому) – на основі міжнародних угод, шляхом укладання двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування доходів від праці та капіталу та включення таких угод до системи національного законодавства держави.

На перший погляд, одностороннє усунення подвійного оподаткування є оптимальним, а також одним із найпростіших способів регулювання, оскільки не викликає необхідності в довготривалих переговорах між країнами, прийняття небажаних поступів ними, які обов'язково виникають при укладенні міжнародних договорів. Але, як виявляється, можуть виникнути й негативні для самих держав наслідки одностороннього усунення подвійного оподаткування. Усунення шляхом одностороннього врегулювання може призвести до невиправданих втрат бюджету, а також до різного роду махінацій з боку недобросовісних платників податку. Крім того, у цьому разі країна постійного місцеперебування виступає донором

тієї країни, де її громадянин (або підприємство) здійснює економічну діяльність.

Разом з тим, одностороннє уникнення подвійного оподаткування не вирішує проблему ще й тому, що перед кожною державою стоїть завдання як забезпечити достатній рівень податкових надходжень до бюджету, так і створити оптимальні умови для економічного розвитку. Як наслідок, багато країн відмовляються від такого способу усунення подвійного оподаткування.

Найчастіше в міжнародній податковій практиці спостерігається двостороннє усунення подвійного оподаткування. Так, міжнародне юридичне подвійне оподаткування усувається виключно шляхом укладення між зацікавленими державами відповідних міжнародних податкових угод (конвенцій). Обов'язковою умовою уникнення подвійного оподаткування є міждержавні угоди, які стосуються взаємного погодження юридичної інтерпретації фіскальних порушень. Кожна держава самостійно обирає шляхи усунення подвійного оподаткування, при цьому використовуючи систему методів уникнення подвійного оподаткування.

Для дослідження правової природи методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування, в першу чергу, важливим є встановлення місця останніх у системі уникнення міжнародного подвійного оподаткування. Домінуюча позиція дослідників проблеми подвійного оподаткування з цього питання, передбачає, що податкові угоди встановлюють трьохрівневу систему усунення подвійного оподаткування [1, с. 8; 2, с. 274; 3, с. 11-12].

На першому етапі усувається подвійне оподаткування резиденства та джерела доходу. З цією метою угоди включають статті про усунення подвійного резиденства і статті, що встановлюють виключне право однієї із сторін на оподаткування кожного виду доходу. На другому етапі усувається подвійне оподаткування, що залишається з причин колізії між

принципом резиденства і принципом джерела доходу (територіальності). Таке усунення, як правило, вже забезпечується певною мірою внутрішніми нормами кожної країни. Тому метою податкової угоди є приведення внутрішніх норм кожної країни в цій сфері у відповідність одна одній (наскільки це можливо) або, рідше, встановлення в договірному порядку нового режиму усунення подвійного оподаткування. З цією метою податкові угоди розглядають шляхи усунення проблеми подвійного оподаткування за допомогою системи методів уникнення подвійного оподаткування.

На третьому етапі усувається подвійне оподаткування, що виникає з причин існування відмінностей у визначенні доходу, що оподатковується в країнах-партнерах. Таке подвійне оподаткування, як правило, виникає в результаті акцій, що здійснюються податковими органами в межах їх компетенції перерозподіляти в податкових цілях доходи платників податків. Відповідні права закріплені за податковими органами внутрішнім законодавством більшості країн і підтверджені в статтях угод про підприємницькі прибутки, проценти і роялті.

Таким чином, відповідно до позицій І. Ю. Петраша, В. А. Кашина, В. В. Гусєва та інших фахівців, методи уникнення подвійного оподаткування застосовуються на другому етапі застосування договору про уникнення подвійного оподаткування після розв'язання колізій між правилом резиденства та правилом про джерело доходу та складовою механізмом застосування вказаного договору.

Власну позицію щодо правової природи та місця методів уникнення подвійного оподаткування висловлює російський дослідник С. Г. Пепеляєв, який вказує, що методи уникнення багаторазового оподаткування є самостійним інститутом, визначеним у змісті міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. При цьому, вказаний інститут застосовується поряд із двома іншими – інститутом резиденства та

обмеженої податкової юрисдикції; інститут методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування в міжнародних угодах містить орієнтовно ті ж норми, що і національне законодавство держави [4, с. 380-384].

Також, для розуміння важливості норм про методи уникнення подвійного оподаткування в структурі відповідного договору вартою уваги є думка А. І. Погорлецького, яку дослідник висловлює під час постатейного аналізу Типової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1963 року (в останній редакції 2003 року). Якщо використовувати правила розподілу доходу між державами, що містяться в ст.ст. 6-22 Конвенції, то подвійне юридичне оподаткування можливо певним чином полегшити, але не завжди вдасться його повністю усунути. Однак, саме ст. 23 Конвенції, яка передбачає правила про застосування методів уникнення подвійного оподаткування, надає можливість договірним державам ліквідувати таке явище [5, с. 103].

Власний погляд на правову природу методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування хотілося б висловити виходячи із наступних позицій.

По-перше, методи є складовою 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.

На сьогодні в нашій державі існує система двосторонніх чи багатосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу [6]. При цьому 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 року

(в редакції 2003 року), Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1980 року, Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. На сьогодні саме перша модель покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розроблену Міністерством фінансів України, який відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 12.11.1993 року № 921 "Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку" повинен використовуватися під час проведення переговорів та підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України. У ст. 23 Конвенції передбачено 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 закріплені загальні засади застосування методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування. До прийняття вказаного акту застосування методів регулювалось статтею 18 Закону України "Про систему оподаткування".

По-друге, методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування є самостійним комплексним інститутом, який застосовується для повної ліквідації явища подвійного оподаткування після застосування інституту резиденства або інституту обмеженої податкової юрисдикції та спеціальних правил про звільнення від оподаткування окремих видів доходів.

Іншим важливим аспектом у аналізі методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування є питання класифікації таких методів та закономірностей їх застосування.

Податкові угоди розглядають шляхи усунення проблеми подвійного оподаткування за допомогою наступних методів.

Метод податкового кредиту – платники податків країн із вищими податковими ставками, які отримують доходи з країн із нижчими податковими ставками, будуть сплачувати у своїй країні (стосовно вказаних доходів) лише суму перевищення податків своєї країни над податками іншої країни. Якщо ж доходи платника податків за кордоном оподатковуються за вищою ставкою, ніж у своїй країні, то жодного відшкодування чи компенсації для нього не передбачається.

Метод звільнення іноземних доходів від оподаткування поширюється, як правило, на деякі чітко визначені доходи: прибутки закордонних "ділових контор" ("business establishment"), доходи від нерухомої власності, що розташована 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 випадку в країні-джерелі доходу забезпечується рівність між місцевими і закордонними інвесторами, тоді як для інвесторів країни-експортера капіталу зберігається відмінність податкових режимів для внутрішніх і закордонних інвестицій.

Метод податкових заліків – передбачає, що сума податку, сплачена в іноземній (закордонній) юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу (прибутку) іноземної юридичної чи фізичної особи вираховуються у підрахуванні прибутку компанії (чи доходу фізичної особи), що підлягає оподаткуванню в юрисдикції їх резидентства.

Описані методи вважаються основними, однак застосовуються також зниження ставок податку для доходів з іноземних джерел і різні види податкових пільг у вигляді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються. У конкретних угодах ці методи розписуються у статтях "Усунення подвійного оподаткування". При узгодженні сторони



можуть вибирати будь-який із методів в альтернативному порядку чи застосовувати їхні різноманітні комбінації. Разом з тим, загальноприйнятою вважається позиція, що найчастіше застосовується метод податкового кредиту оскільки він значно звужує можливості міжнародного ухилення від сплати податків [1, с. 8-9; 2, с. 274].

Крім перелічених методів серед дослідників можливо зустріти також класифікацію за якою виділяють метод повного звільнення, метод прогресивного звільнення, метод повного заліку та метод звичайного заліку.

Метод повного звільнення – ситуація, коли держава резиденства не обкладає податком прибуток, що відповідно до договору може оподатковуватися в іншій державі, тобто прибуток, що може обкладатися податками в одній з договірних держав, зовсім не обліковується іншою державою з метою оподаткування, що не має права враховувати в такий спосіб звільнений дохід при визначенні податку, стягнутого з частини доходу, що залишилася. Метод прогресивного звільнення – дохід, що може обкладатися податком в одній з договірних держав, не обкладається податком і в іншій державі, яка, проте, зберігає за собою право врахувати цей дохід при визначенні податку, що накладається на іншу частину доходу.

Метод повного заліку – держава резиденції нараховує свій податок на підставі сукупного доходу платника податків, у тому числі доходів в інших державах, що відповідно до договору про уникнення подвійного оподаткування можуть обкладатися податком в іншій державі. Після цього вона дозволяє вирахувати із власного податку суму податку, сплачену в іншій державі, тобто, держава резиденції дозволяє відрахування всієї суми податку, сплаченого в іншій державі, за доходом, що міг обкладатися податком у цій державі. Метод звичайного заліку – відрахування державою резиденції за податком, сплаченим в іншій



державі, обмежується тією частиною власного податку, що стосується прибутку, який оподатковується в іншій державі.

Також, варто зазначити, що законодавство деяких держав використовує і специфічні механізми зменшення подвійного оподаткування. Так, у Франції застосовується поняття "податкового авуару". Він представляє собою компенсацію подвійного оподаткування держателям акцій. У цьому випадку обкладаються податком фізичні особи як держателі акцій з доходів від дивідендів, а також обкладається податком дохід акціонерного товариства, що є джерелом виплат дивідендів. Розмір податкового авуару, на який зменшується податок, рівний половині вартості розподілених дивідендів [7, с. 594].

В рамках національного фіскального законодавства інструментом вирішення проблеми подвійного оподаткування найчастіше є так звані податковий кредит і податкова знижка. Застосування податкового кредиту зумовлює ситуацію, за якої податки, сплачені іноземними державами, прирівнюються до податків своєї держави. Наприклад, в Італії місцеві фірми користуються податковими кредитами на доходи з джерел, що знаходяться за межами країни. Податкові зобов'язання американських корпорацій перед казною США зменшуються на суму податкових платежів філій цих корпорацій урядами тих країн, де вони здійснюють комерційну діяльність. Метою податкового кредиту є забезпечення рівних умов господарювання суб'єктам, незалежно від місця здійснення підприємницької діяльності. Завдяки податковому кредиту, по суті, вирівнюються шанси інвесторів у державі резиденства та за кордоном [8, с. 193-194].

Податкова знижка – це податок сплачений в якості витрат, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню. Тобто, з метою усунення подвійного оподаткування, можна оперувати не самими податками, а об'єктом оподаткування. Податковий кредит відрізняється від

податкової знижки, тим, що на величину податкового кредиту зменшується належний до сплати розмір податку, а податкова знижка зменшує на суму вже сплаченого податку оподатковуваний прибуток. Інакше кажучи, принципова відмінність між цими поняттями полягає у тому, що кредит зменшує розмір податку, а знижка зменшує сам об'єкт оподаткування. Метод податкового кредиту не може адекватно поширюватися на всі випадки подвійного оподаткування. Більш детально ця проблема регулюється за допомогою двосторонніх податкових угод.

У системі договору про уникнення подвійного оподаткування найбільш часто використовується поєднання методу податкового кредиту та податкового звільнення. Застосування державою методу податкового кредиту передбачає нейтралітет податкової юрисдикції стосовно капіталовкладень нерезидентів за кордоном, що стимулює експорт капіталу. Крім того, метод податкового кредиту характеризується зручністю обрахування податкового зобов'язання та залежить від ініціативи платника податку.

Метод податкового звільнення, який, на відміну від податкового кредиту, застосовується до об'єкта оподаткування, а не до податкового окладу, є гарантією конкурентоздатності резидентів податкової юрисдикції. Такий метод стимулює активну зовнішньоекономічну діяльність та є простим у застосуванні. При цьому, використання вказаного методу зумовлює певні негативні явища для держави: по-перше такий метод є способом добровільного самообмеження податкової юрисдикції у належних їй надходженнях; по-друге, стимулюючи зовнішньоекономічну діяльність резидентів за допомогою методу податкового звільнення, держава резиденства ставить таких осіб у більш вигідне становище порівняно із суб'єктами господарювання, які здійснюють господарську діяльність у межах держави, якщо в іншій договірній країні існує більш низький рівень податкового навантаження.

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. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : автореф... дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.11 / І. Ю. Петраш. – К., 2003. – 15 с.
2. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В. А. Кашин. – М. : Финансы, 1998. – 383 с.
3. Гусев В. В. Теоретические и практические проблемы двойного налогообложения в РФ. Пути решения / В. В. Гусев // Тезисы докладов и выступлений на международной научной конференции "Двойное налогообложение: проблемы и пути решения", (13 марта 2000 г.) / Финансовая академия при Правительстве РФ; Международная налоговая ассоциация ; Академия экономических наук и предпринимательской деятельности. – М. : Финансовая академия, 2000. – С. 10-15.
4. Налоговое право: Учебник / [С. Г. Пепеляев, Р. И. Ахметин, С. В. Жестков та ін.] ; С. Г. Пепеляев (отв.ред.). – М. : Юрист, 2004. – 591 с.
5. Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А. И. Погорлецкий – СПб. : Издательский дом СПбГУ, 2005. – 385 с.

6. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування: Лист ДПА України від 31.01.2011 року № 2450/7/12-0117 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

7. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. / Н. П. Кучерявенко – Х.: Легас; Право, 2005. – Т. III.: Учение о налоге. – 600 с.

8. Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира / О. Мещерякова. – М., 1999. – 230 с.

*Демянчук Ю. Г.*

#### ***Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування***

Стаття присвячена дослідженню правової природи методів уникнення подвійного оподаткування, їх класифікації, а також закономірностей застосування. Автором визначено місце досліджуваних методів в організаційно-правовому механізмі уникнення міжнародного подвійного оподаткування

***Ключові слова:*** міжнародне подвійне оподаткування, методи уникнення подвійного оподаткування, податковий кредит, податкове звільнення, податкова знижка

*Демянчук Ю. Г.*

#### ***Методи избежания международного двойного налогообложения***

Статья посвящена исследованию правовой природы методов избежания двойного налогообложения, их классификации, а также закономерностей применения. Автором определено место исследуемых методов в организационно-правовом механизме избежания международного двойного налогообложения

**Ключевые слова:** международное двойное налогообложение, методы избежания двойного налогообложения, налоговый кредит, налоговое освобождение, налоговая скидка

***Demyanchuk Yu. H.***

***Methods of avoidance of international double taxation***

The article is devoted to the research of the legal nature of the methods of avoidance of the double taxation, their classification, and also of the conformities to the law application. Author determines the place of the probed methods in the mechanism of avoidance of international double taxation

**Keywords:** international double taxation, methods of avoidance of the double taxation, tax credit, tax liberation, tax abatement