

ЩОДО ДЕЯКИХ ПИТАНЬ УСУНЕННЯ ПРОБЛЕМИ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

І. В. Зубицька

Анотація. У статті проаналізовано теоретичні основи подвійного оподаткування як одного із важливих чинників формування податкової політики держави. Визначено сутність поняття подвійного оподаткування, проаналізовано різні погляди вчених щодо тлумачення цього поняття. Досліджено основні проблеми уникнення подвійного оподаткування та механізми його регулювання. Запропоновано шляхи підвищення ефективності впровадження міжнародних норм щодо уникнення подвійного оподаткування в Україні.

Ключові слова: подвійне оподаткування, платник податку, об'єкт оподаткування, податкове законодавство, податкова юрисдикція, міжнародні угоди.

В умовах посилення глобалізаційних процесів у світовому економічному просторі помітно зростає зацікавленість національних суб'єктів господарювання в поширенні своєї діяльності на закордонний ринок. На сьогоднішній день добробут країни найчастіше залежить від обсягу інвестицій у національну економіку й створення сприятливого клімату щодо цього. Саме тому в запобіганні подвійного оподаткування доходів майна чи активів зацікавлені не тільки самі платники податку, але й держава в цілому. Слід зазначити, що подвійне оподаткування збільшує податкове навантаження на юридичних і фізичних осіб, що в свою чергу призводить до скорочення їх прибутків або доходів, та зникнення зацікавленості до здійснення підприємницької діяльності останніх, а це відповідно стримує розвиток економіки держави, спричиняє зростання цін на товари й послуги тощо.

Дослідження визначення сутності подвійного оподаткування та правових засад його існування, а також можливостей його уникнення займалися такі науковці, як К. Ф. Ковальчук, Л. В. Петрова, І. Я. Олендер, В. В. Ходзицька., Ю. Г. Дем'янчук, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, С. Ф. Сутиріна, О. В. Савицька, О. В. Євсєєва та інші. Незважаючи на велику кількість публікацій, є необхідність у подальшому дослідженні досвіду врегулювання проблеми подвійного оподаткування.

Метою статті є правовий аналіз практики врегулювання подвійного оподаткування між Україною та зарубіжними країнами.

Подвійне оподаткування носить негативний характер з точки зору й інвестиційного клімату, оскільки впливає на збільшення податкового навантаження на платників податків, тому питання його усунення постає перед кожною державою. Відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів, регулюються Податковим кодексом України (далі – ПК України). Однак, визначення поняття подвійного оподаткування на сьогодні в законодавстві України відсутнє, а тому воно формується з різних підходів науковців до його наукового тлумачення, також виходячи із норм про усунення подвійного оподаткування, що існують у національних законодавствах інших держав та з практики укладення міжнародних договорів у цій сфері.

Так, В. В. Ходзицька визначає подвійне оподаткування як неодноразове обкладання об'єкта оподаткування або конкретного платника тим самим податком (чи подібним) за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування [1, с. 93].

К. Ф. Ковальчук та Л. В. Петрова зазначають, що під подвійним оподаткуванням не завжди слід розуміти буквально використання однакових податкових важелів, оскільки воно можливе також за умови часткового накладання одного об'єкта на інший. Причому це явище має місце як у межах національної системи податків і зборів, так і у різних податкових системах [2, с. 263].

Найбільш повно визначення поняття подвійного оподаткування надає Р. Г. Браславський, який визначає його як обкладення суміжними загальнообов'язковим

платежами податкового характеру в двох або більше державах тотожного зобов'язаного учасника податкових відносин (платника податку) стосовно одного і того ж об'єкта за один і той же темпоральний (часовий) відрізок [3, с. 52].

Тож автори по-різному підходять до визначення поняття «подвійного оподаткування», в наслідок чого сформувались два підходи – вузький та широкий. У вузькому значенні, подвійне оподаткування розглядається як відносини, в яких держава обкладає доходи осіб, які знаходяться в податковій юрисдикції конкретної держави, певними податками та іншими обов'язковими платежами та стягує їх. В широкому значенні – це відносини, в яких держава обкладає доходи осіб, які знаходяться в податковій юрисдикції держави, податками чи іншими обов'язковими зборами, і стягує їх, а також відносини, в результаті яких відбувається взаємодія податкових органів різних держав, обмін інформацією, протидія ухиленню від оподаткування і співробітництво в податковій сфері по інших питанням, що врегульовані двосторонніми чи багатосторонніми міжнародними угодами [4, с. 2].

Такі підходи зумовлюють виділення двох видів подвійного оподаткування: внутрішнє (національне) та зовнішнє (міжнародне). Внутрішнє виникає в рамках національної податкової системи, коли один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави.

Так, в Україні основні положення щодо усунення подвійного оподаткування урегульовані ст. 13 ПК України, відповідно до чого суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків на зборів в Україні за правилами, встановленими цим Кодексом [5]. Тобто норми ПК України спрямовані на уникнення подвійного оподаткування та забезпечення прав платників податків. Наприклад, при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності українські підприємства досить часто здійснюють операції з виплати доходів нерезидентам, які мають оподатковуватись в Україні відповідно до ст. 141 ПК України. Українське підприємство як податковий агент нерезидента в Україні має утримувати відповідну суму податку з такого доходу з урахуванням вимог міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування, укладеного з країною резидентства контрагента.

Зовнішнє або міжнародне подвійне оподаткування виникає ж у випадку обкладанням податками однієї особи відносно однієї бази в більш ніж двох державах за один і той самий період. Таке оподаткування виникає при: 1) визнанні одного і того ж суб'єкта (юридичної або фізичної особи) резидентом у двох або більше країнах; 2) обкладенні одного і того ж доходу/майна у одній державі на підставі критерію резидентства, а в іншій – у відповідності до законодавства про джерело доходів; 3) визначенні одного і того ж доходу/майна таким, що має джерело походження у двох або більше країнах; 4) різних підходах до порядку та розмірів зарахування понесених витрат; 5) різницях у дефініціях, класифікаціях доходів між державами; 6) відсутності у внутрішньому законодавстві однієї із зацікавлених держав положень про віднесення окремих видів податків, сплачених у іншій зацікавленій державі [4, с. 3]. Таким чином, у платника податку одні й ті ж об'єкти оподаткування можуть оподатковуватись двічі, тому що проведена операція зачіпає дві податкові юрисдикції.

Як показує практика, усунення подвійного оподаткування може здійснюватися в односторонньому та двосторонньому порядках. Так, в односторонньому порядку усунення подвійного оподаткування здійснюється шляхом внесенням змін до національного податкового законодавства. У двосторонньому – на основі міжнародних угод, шляхом укладання двосторонніх чи багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування доходів від праці або капіталу, та включення таких угод до системи національного законодавства країни.

На перший погляд, усунення подвійного оподаткування шляхом одностороннього порядку є найбільш оптимальним і швидким варіантом його уникнення, оскільки вимагається тільки внесення змін до податкового законодавства країни без укладення довготривалих міжнародних угод. Однак, в такому разі усунення подвійного оподаткування

шляхом одностороннього врегулювання може призвести до невиправданих втрат бюджету такої держави та різного роду махінацій з боку недобросовісних платників податку.

Крім того, як слушно зауважують І. П. Устинова та Т. Ю. Мединська, 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 її економічного розвитку [6, с. 76]. Тому більшість країн віддають перевагу усуненню подвійного оподаткування саме у двосторонньому порядку.

Цей підхід успішно застосовується більшістю країн світу за рахунок того, що саме він найбільше враховує фінансові інтереси не тільки держави, але й платника податків в цілому. Укладення між державами двосторонніх чи багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування є найбільш ефективним способом вирішення зазначеної проблеми, оскільки дозволяє усувати подвійне оподаткування за допомогою використання не тільки можливостей національного законодавства та власних ресурсів держави, а й забезпечує комплексний підхід до вирішення поставленого завдання.

Так, в рамках угод про уникнення подвійного оподаткування, як зазначає І. Я. Олендер, здебільшого використовуються два основні способи вирішення проблеми подвійного оподаткування, а саме, звільнення від оподаткування в одній державі-партнері за угодою, якщо податки були сплачені в іншій державі-партнері за угодою, або зарахування податку, який був сплачений в одній державі-партнері за угодою, при визначенні розміру податку, що підлягає сплаті в іншій державі-партнері за угодою [7. с. 167].

Важливе значення мають окремі положення угод, укладені Україною з іншими зарубіжними країнами, зокрема угоди щодо оподаткування майна платників податків, тому що нормативне визначення поняття «майно» може бути підставою виникнення подвійного оподаткування. Так, відповідно до ст. 22 Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 30 січня 1997 р. (далі – Конвенція), майно, представлене нерухомим майном і розташоване у Договірній Державі, може оподатковуватись у цій Державі [8].

Зокрема, майно, що представлене акціями, іншими ніж акціями, що котируються на фондовій біржі, або правами, які одержують свою вартість або більшу частину вартості прямо чи опосередковано від нерухомого майна, яке розташоване у Договірній Державі або паями у партнерстві, активи якого складають переважно з нерухомого майна, розташованого в Договірній Державі, або з акцій чи прав, які визначені в підпункті а) Конвенції, можуть оподатковуватись у цій Державі.

Майно, що має статус рухомого майна, і є частиною комерційного майна постійного представництва, яке підприємство Договірної Держави має в другій Договірній Державі, або рухоме майно, пов'язане із постійною базою, доступною резидентів Договірної Держави в другій Договірній Державі з метою надання незалежних особистих послуг, може оподатковуватись у цій другій Державі [8].

Слід також зазначити, що ст. 9 Конституції України визнає міжнародні договори України частиною національного законодавства [9]. Водночас ст. 3 ПК України встановлює пріоритет правил міжнародних договорів України над правилами, встановленими ПК України. Міжнародні договори можуть обмежувати дію окремих норм ПК України шляхом повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України. Проте вони не можуть встановлювати правила оподаткування в Україні, які не передбачені національним законодавством, оскільки податковим законодавством України встановлений вичерпний перелік податків та зборів, що справляються на її території, та порядок їх адміністрування. Тому, при виплаті доходів нерезиденту із джерел їх походження з України, застосування вимог ПК України здійснюється в частині, що не суперечить відповідному міжнародному договору про уникнення подвійного оподаткування.

Таким чином, при визначенні необхідності утримання податку з доходу нерезидента, спочатку застосовуються норми законодавства України в тій частині, що не суперечать правилам міжнародного договору, потім здійснюється автономна оцінка ситуації з огляду на

законодавство України шляхом визначення об'єкта оподаткування, ставки податку та особи, яка має сплатити такий податок, й останнім кроком є автономна оцінка ситуації з огляду на міжнародний договір щодо визначення межі ставки податку, до якої відповідний дохід нерезидента може оподаткуватись в Україні або взагалі має бути звільнений від оподаткування.

Слід зазначити, що Конвенції, укладені Україною з різними державами, мають схожу структуру. Так, між Україною та Урядом Чеської Республіки було укладено Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 30 червня 1997 р. (далі – Конвенція), якою закріплено порядок оподаткування певних доходів кожної з договірних держав. Норми, які визначають права відповідної держави щодо оподатковування того чи іншого доходу, переважно містяться у статтях 6-21 Конвенції, окрім ст. 9, у якій йдеться про застосування принципу «втягнутої руки» до розподілу прибутку між асоційованими підприємствами [10].

Тож при застосуванні правил певної Конвенції щодо повного або часткового звільнення від оподаткування доходів юридичних осіб-нерезидентів із джерелом їх походження з України слід дотримуватись такого порядку:

1) визначення виду доходу, що отримує нерезидент (інжиніринг, орендна плата, фрахт тощо);

2) оцінка наявності ознак постійного представництва нерезидента в Україні в розумінні термінів Конвенції;

3) оцінка можливості застосування статей 6 – 13, окрім ст. 7 «Доходи від підприємницької діяльності» з урахуванням наявності ознак постійного представництва;

4) оцінка можливості застосування ст. 7 «Доходи від підприємницької діяльності» Конвенції з урахуванням наявності ознак постійного представництва;

5) застосування ст. 21 «Інші доходи» з урахуванням наявності ознак постійного представництва.

Крім того, варто звернути увагу на те, що з 1 грудня 2019 р. для України набрала чинності Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (далі – Багатостороння Конвенція). Цією Конвенцією вносяться зміни до всіх угод про оподаткування, укладених між Україною та іншими країнами, які також підписали Багатосторонню Конвенцію та поширили її дію на угоди про оподаткування з Україною, шляхом внесення цієї угоди до свого Протоколу про приєднання до Багатосторонньої Конвенції. Тож, починаючи з 1 грудня 2019 р., норми міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування застосовуються з урахуванням норм Багатосторонньої Конвенції, у випадку, якщо обидві договірні держави внесли таке положення до Протоколу про приєднання до цієї Конвенції [11].

Аналіз двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування дає можливість зробити висновок, що саме такі податкові угоди є основними засобами для боротьби з подвійним оподаткуванням, адже вони містять у собі всі ключові положення, які допомагають платникам податків належним чином виконувати свій податковий обов'язок без обкладання непомірним податковим тягарем. Також, для підвищення ефективності впровадження міжнародних норм щодо уникнення подвійного оподаткування, слід чітко визначити термінологію та узгодити її з нормами національного та міжнародного законодавства. Зокрема, пропонується закріпити на законодавчому рівні поняття «подвійного оподаткування» як неодноразове обкладання об'єкта оподаткування чи конкретного платника одним і тим самим податком за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування.

Аннотація. В статье проанализированы теоретические основы двойного налогообложения как одного из важных факторов формирования налоговой политики государства. Определена сущность понятия двойного налогообложения, проанализированы различные взгляды ученых относительно толкования этого понятия. Исследованы основные проблемы избежания двойного налогообложения и механизмы его регулирования.

Предложены пути повышения эффективности внедрения международных норм об избежании двойного налогообложения в Украине.

Ключевые слова: двойное налогообложение, налогоплательщик, объект налогообложения, налоговое законодательство, налоговая юрисдикция, международные соглашения.

Abstract. The article analyzes the theoretical foundations of double taxation as one of the important factors in shaping the tax policy of the state. The essence of the concept of double taxation is determined, different views of scientists on the interpretation of this concept are analyzed. The main problems of avoidance of double taxation and mechanisms of its regulation are investigated. Ways to increase the effectiveness of the implementation of international norms to avoid double taxation in Ukraine are proposed.

Key words: double taxation, taxpayer, object of taxation, tax legislation, tax jurisdiction, international agreements.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Ходзицька В. В. Уникнення подвійного оподаткування доходів: світові тенденції. *Фінанси України*. 2019. № 4. С. 79–96.
2. Ковальчук К. Ф., Петрова Л. В. Дослідження сучасних проблем у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Проблеми економіки та політичної економії*. 2018. № 1. С. 260–270.
3. Браславський Р. Г. Конвенції про уникнення подвійного оподаткування як джерела закріплення принципів податкового права. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 4. С. 51–55.
4. Пархуць В. В. Природа подвійного оподаткування. *Наука онлайн: Міжнародний електронний науковий журнал*. 2020. № 12. С. 1–5.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13, № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
6. Устинова І. П., Медінська Т. Ю. Міжнародна практика усунення подвійного оподаткування. *Юридичний вісник*. 2017. № 3. С. 75–80.
7. Олендер І. Я. Правові конструкції та підходи, спрямовані на усунення подвійного оподаткування. *Актуальні проблеми держави і права*. 2020. № 85. С. 166–170.
8. Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки від 30 січня 1997 р. *Офіційний вісник України*. 2010. № 19. Ст. 838.
9. Конституція України від 28 червня 1996 р., № 254к/96-ВР. *Офіційний вісник України*. 2010 р. № 72/1. Ст. 2598.
10. Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Конвенцію Між Урядом України і Урядом Чеської Республіки від 30 червня 1997 р. *Офіційний вісник України*. 1999. № 17. Ст. 768.
11. Про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування: Багатостороння конвенція від 24 листопада 2016 р. *Офіційний вісник України*. 2019. № 99. Ст. 3339.

УДК 347.94:004.77

ЕЛЕКТРОННІ ДОКАЗИ ЯК ОКРЕМИЙ ВИД ЗАСОБІВ ДОКАЗУВАННЯ В ЦИВІЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ

Н. М. Товстун, І. В. Атаманчук

Анотація. У статті розглянуто теоретичні засади застосування електронних доказів у цивільному процесі. На основі аналізу історико-теоретичних підходів до визначення електронних доказів у цивільному процесі, сформовано визначення поняття «електронні докази». Встановлено та охарактеризовано особливості електронних доказів, що відрізняють їх від інших засобів доказування.

Ключові слова: цивільний процес, засоби доказування, електронний (цифровий) доказ, електронний документ, подання доказів, оцінка доказів.

Постановка проблеми. Широке використання цифрових технологій, електронних комунікацій та мережі Інтернет спричинило значний вплив на всі сфери суспільного життя. Наслідком таких перетворень стала поява якісно нових джерел доказової інформації та