

# ПРОБЛЕМИ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ



## **Сибірянська Ю.В.**

*кандидат економічних наук, старший викладач кафедри фінансів  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»*



## **Колесніченко Г.О.**

*студентка 3 курсу  
фінансово-економічного факультету  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»*

В умовах глобалізації економічних відносин, збільшення швидкості інтеграційних процесів економік, зростання обсягів зовнішньоторговельних оборотів країн, виходу вітчизняних товаровиробників на міжнародні ринки у пошуку сфер прибуткового вкладання капіталу, суб'єкти господарювання стикаються з рядом правових проблем, в тому числі в податковій сфері. Однією з таких податкових колізій є проблема подвійного оподаткування, яка виникає не лише під час здійснення операцій на міжнародному рівні, в результаті зіткнення інтересів двох держав, але і в межах однієї країни.

Враховуючи, з одного боку, високий рівень тіньової економіки, ухилення від сплати податків, низький рівень

податкової культури вітчизняних платників, а з іншого – намагання держави забезпечити бюджет необхідними фінансовими ресурсами, головним джерелом серед яких є податки, особливо гостро постає проблема пошуку дієвих механізмів уникнення подвійного оподаткування, яке деструктивно впливає на наміри платників. Очевидно, що для розробки концептуальних засад боротьби з цим негативним для платників явищем, спершу слід визначити юридичну конструкцію та причини, що зумовлюють його виникнення. Це дозволить не тільки окреслити проблеми механізму подвійного оподаткування, а і віднайти нові шляхи їх вирішення. Все це у сукупності зумовлює актуальність даного дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченню сутності, проблемам правового регулювання та методам уникнення подвійного оподаткування присвячені праці зарубіжних та вітчизняних вчених. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок у дослідження даної предметної сфери зробили В. Л. Андрущенко, Л.І. Вдовіченко, Ю. Гладун, В.В. Гусєв, Т.І. Єфименко, В.А. Кашіна, Ю.Г. Козак М.П. Кучерявенко, А. М. Путренко, І. Ю. Петраш, В.М. Суторміна, М.В. Федосов, та інші. Серед зарубіжних вчених питання подвійного оподаткування досліджувалися в працях М. Селігмана, С. Г. Пепеляєва, А. І. Погорлецького. Попри значну кількість наукових робіт, в яких досліджується сутність, класифікація, методи уникнення подвійного оподаткування, слід відмітити, що дане питання потребує подальшої розробки, зокрема удосконалення понятійного апарату, систематизації теоретико-практичних знань, а також пошуку шляхів його мінімізації.

**Метою статті** є дослідження специфічних особливостей подвійного оподаткування, виявлення проблем та розробка пропозицій щодо вирішення існуючих податкових колізій у сфері подвійного оподаткування в Україні.

Уперше згадки про явище подвійного оподаткування в системі податкових відносин зустрічаються в працях М. Селігмана «Essays in taxation» (1895р.). Згідно його поглядів «Подвійне оподаткування – у найпростішому сенсі – визначається як оподаткування однієї особи або однієї речі двічі. Це як і дуже давній, так і дуже новий феномен. Оскільки ґрунтується на простій вимозі уряду та бажанні підвищити надходження» [1, с.95]. Подвійне оподаткування може бути визначено відповідно до двох категорій: у випадку конкуруючих юрисдикцій (або влади) та в межах однієї юрисдикції. Подвійне оподаткування М. Селігман обумовлює також географічними чинниками (оподаткування одного і того ж об'єкта або особи як

в межах країни (в різних штатах), так і в різних країнах. Щодо цих випадків автор акцентує на можливості існування не лише подвійного, а й потрійного та чотириразового оподаткування.

Таким чином, ще в кінці XIX століття наголошувалось на необхідності підписання міждержавних угод в разі виникнення конфлікту юрисдикції, та на усвідомленні громадянами доктрини економічних інтересів у сфері оподаткування. Це свідчить, що проблема подвійного оподаткування не нова. Проте виникають питання, чому в Україні досі в жодному нормативному документі не наведено дефініції даного поняття. Його відсутність в законодавстві свідчить про свідоме невизнання урядом даної проблеми. З огляду на це, при пошуку дефініції доречно звернутись до праць науковців. Так, в зарубіжній і вітчизняній літературі існує велика кількість визначень поняття «подвійне оподаткування», проте більшість з них можна трактувати як, дворазове чи багаторазове оподаткування податком чи податками одного і того ж об'єкта оподаткування.

Заслугує на увагу дефініція М.П. Кучерявенко, згідно якої подвійне оподаткування – це оподаткування одного податкового об'єкта у окремого платника одним і тим же (чи аналогічним) податком за один і той самий відрізок часу (частіше всього податковий період). В.М. Суторміна, М.В. Федосов, В. Л. Андрущенко під подвійним оподаткуванням визначають випадок, коли певний об'єкт податку певного платника оподатковується податком одного виду в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій більше ніж один раз [2]. В табл. 1 систематизовано підходи науковців до визначення поняття «подвійного оподаткування».

Як видно з табл. 1, більшість дефініцій дублюють одна одну. Разом з тим, дефініція, запропонована Вдовіченко Л.І. [3] є найбільш повною та точною.

## Підходи щодо дефініції поняття «подвійне оподаткування»

Автор	Дефініція
Дем'янчук Ю.Г.	Подвійне оподаткування Ц дворазове чи багаторазове оподаткування податком чи податками одного і того ж об'єкта оподаткування. [2, с.95]
Seligman Edwin R.A.	Подвійне оподаткування – у найпростішому сенсі – оподаткування однієї особи або однієї речі двічі. [1, с.279]
Федосов М.В.	Подвійне оподаткування – оподаткування одного податкового об'єкта окремого платника одним (або аналогічним) податком за один і той самий проміжок часу (звичай, протягом податкового періоду). Це випадки, коли об'єкт податку або платник оподатковується в межах однієї або декількох фіскальних юрисдикцій податком певного виду більше, ніж один раз. [3, с.511]
Путренко А.М.	Подвійне оподаткування – обкладання одного податкового об'єкта або окремого платника тим самим (чи аналогічним) податком за один податковий період [4, с.16]
Вдовіченко Л.І.	Подвійне оподаткування – це неодноразове (подвійне) обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування [5, с.46]
Дубовик О.Ю	Подвійне оподаткування – обкладання одного податкового об'єкта або окремого платника тим самим чи аналогічним податком за один податковий період. [6, с.190]
Кучерявенко Н.П.	Подвійне оподаткування – оподаткуванням одного податкового об'єкта у окремого платника одним і тим самим (чи аналогічним) податком за один і той самий відрізок часу (частіше всього податковий період) [7, с.582]

Для більш ґрунтовного розуміння сутності подвійного оподаткування доцільно виділити його особливості, які дають можливість розпізнати є податковий конфлікт наслідком подвійного оподаткування, чи ні. Можна виділити наступні ознаки подвійного оподаткування: ідентичність платника податку; обкладення об'єкта оподаткування платника більш ніж один раз подібними чи аналогічними податками; здійснення оподаткування платника однією чи кількома самостійними податковими юрисдикціями; здійснення подвійного оподаткування щодо одних і тих же суб'єктів і об'єктів один і той самий податковий період.

Проблема подвійного оподаткування виникає у певних випадках, зокрема:

- при оподаткуванні іноземних доходів, отриманих резидентами (у цьому випадку резидент повинен сплатити податки як на території держави фактичного здійснення своєї господарської діяльності, так і на території держави, де він є резидентом);

- при змішаному порядку сплати податку (при цьому суб'єкти господарювання повинні сплачувати податок і подавати декларацію про доходи в різних країнах);

- при оподаткуванні частини прибутку підприємств, що розподіляється (при цьому прибуток, який підлягає розподілу, обкладається податком

двічі: спочатку при нарахуванні податку на прибуток (доход) підприємства загалом, а потім при оподаткуванні дивідендів засновників. У цьому випадку можливе використання різних ставок для розподіленого і нерозподіленого прибутку, повне або часткове звільнення від оподаткування дивідендів або розподіленого прибутку).

Таким чином, за формами прояву подвійне оподаткування можна класифікувати на [8, с.401]:

1. Оподаткування одного і того ж об'єкта на різних рівнях державної структури однієї країни (наприклад, федерація, штати, органи місцевого самоврядування).

2. Оподаткування прибутку юридичних осіб (корпорацій) з наступним оподаткуванням цього ж прибутку як дивідендів акціонерів (фізичних, а інколи і юридичних осіб) цієї ж компанії.

3. Оподаткування об'єктів більше одного разу урядами одного рівня (тобто різними державами).

Синтезуючи підходи науковців, можна виділити такі види подвійного оподаткування:

– внутрішнє (подвійне оподаткування у країнах, де той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць), яке може бути:

а) вертикальним – сплата однакового податку на місцевому і державному рівнях (у Швеції, наприклад, сплачують місцевий і державний прибутковий податки);

б) горизонтальним – оподаткування на одному адміністративному рівні за рахунок розбіжностей у визначенні об'єкта оподаткування (у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах вважаються доходом тільки доходи громадян, отримані в межах цього штату; в інших – тільки доходи, отримані за межами штату; у третіх – усі види доходів);

– зовнішнє (міжнародне) – оподаткування, при якому перетинаються інтереси національних законодавств у визначенні бази та об'єкта оподаткування чи категорії платника.

Подвійне оподаткування має негативні наслідки як для держави, так і платників податків. Воно призводить до збільшення податкового тягря в кілька разів та виникнення додаткових податкових зобов'язань для платника і як результат – скорочення прибутку та зникнення зацікавленості до господарської діяльності останнього. Наслідки такого оподаткування для обміну товарами, послугами та притоку капіталу, технологій та робочої сили добре відомі, що гальмує розвиток економічних стосунків між державами. Подвійне оподаткування спричиняє, крім природних заперечень з боку платників, з погляду державних інтересів – суперечності й економічні наслідки, найсерйознішими з яких є вплив на прямі та портфельні інвестиції, обсяг державних доходів та їх розподіл за національно-територіальною ознакою. Прикладом негативних наслідків подвійного оподаткування може стати ситуація, яка на сьогодні існує в США: громадяни США масово відмовляються від громадянства по тій причині, що податкові закони штатів вимагають сплати податків від своїх громадян, які живуть в інших країнах. США – єдина країна, яка стягує податок зі своїх громадян, де б вони не жили. Американцям доводиться сплачувати податки не тільки до скарбниці країни, де вони перебувають, а й до американської скарбниці. Уникнути цього обов'язку можна лише відмовившись від громадянства [9].

Які ж особливості подвійного оподаткування в Україні? При відповіді на це питання доцільно дослідити нормативні акти, які регламентують дане питання. Основним документом в податковій сфері є Податковий кодекс України, але з правової точки зору, при виникненні податкових колізій на міжнародному рівні, над його нормами будуть превалювати положення міждержавної угоди у сфері уникнення подвійного оподаткування, ратифікованої в Україні.

Норми ПК України, що регулюють діяльність держави у сфері уникнення подвійного оподаткування залежно від характеру регулювання да-

них відносин, можна умовно поділити на дві групи: правостановлюючі та правозастосовні, що наочно представлені на рис. 1.



**Рис. 1. Норми Податкового кодексу України, що регулюють питання уникнення подвійного оподаткування**

Разом з тим, ні в Конституції України, ні в Податковому кодексі України, не згадується про принцип односторонності оподаткування чи принцип уникнення подвійного оподаткування власних резидентів, чия діяльність виходить за межі національної держави, або ж оподаткування нерезидентів, що здійснюють діяльність на території даної держави.

На особливу увагу в контексті існуючих подій заслугове підписання угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Кіпром. Також не слід забувати, що подвійне оподаткування може проявлятися і в межах країни.

Зважаючи на складність і запутаність діючого податкового законодавства, в межах нашої держави також існує проблема подвійного його оподаткування. Так, згідно даних УКБС, податківці не визнають пільги, передбачені Податковим кодексом щодо нарахування ПДВ при продажу банком заставного майна, на яке було звернено стягнення. Фахівці УКБС пояснюють, що пунктом 197.12 ПКУ передбачено звільнення від оподаткування ПДВ операцій банків та інших фінансових уста-

нов з постачання (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане особами, які не є платниками податку, у заставу (іпотеку), та на яке було звернено стягнення. Водночас, податківці наполягають на сплаті банками 20% податкового зобов'язання по ПДВ при реалізації заставного майна, попередньо набутого у власність, прирівнюючи такі операції до операцій з постачання товару, що підлягають оподаткуванню. На їх переконання, скористатись пільгою, закріпленою у п. 197.12 ПКУ, банк може лише у випадку, якщо вчинив звернення стягнення на заставне майно та не оприбутковував це майно на баланс. Хоча це і не впливає з вказаної норми ПКУ, дане питання потребує уточнення, оскільки такий порядок фактично означає подвійне оподаткування боржника податком на додану вартість — спочатку при купівлі прокредитованого майна, а потім при продажу цього майна як заставного в рахунок погашення боргу. Слід зазначити, що обсяг простроченої заборгованості за кредитами за даними НБУ на 01.01.2013 року становив 77,7 млрд грн. або 9,4% кредитного портфеля і з початку 2012 р. цей показник залиша-

ється майже незмінним при скороченні обсягу кредитів, наданих банками. Загалом, це не лише суперечить таким принципам оподаткування, як рівність і соціальна справедливість, а й конституційним засадам правової держави та принципу рівності усіх перед законом, а також негативно позначається на платоспроможності позичальників і активізації кредитування економіки.

В цілому, випадків подвійного оподаткування на міжнародному рівні, порівняно з внутрішнім, в рази більше. Тому дослідження даного явища на міждержавному рівні заслуговує особливої уваги. Розглядаючи зовнішнє міжнародне оподаткування, варто підкреслити, що міжнародні податкові угоди (конвенції) не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують, за можливості, лояльне і надійне поєднання двох податкових юрисдикцій, двох національних податкових законодавств. Тому основне правило міжнародних податкових угод полягає в тому, що вони не можуть дати іншій країні більше прав і переваг, аніж це передбачено її національним законодавством.

Міжнародні податкові конвенції за своєю структурою досить схожі та дотримуються моделі Типової податкової конвенції, розробленої ОЕСР. У ній пропонуються основні принципи й техніч-

ні прийоми усунення подвійного оподаткування в основі яких лежить принцип постійного перебування. Це означає, що будь який дохід, отриманий фірмою за кордоном обкладається податковими органами «приймаючої» країни за місцем розташування та діяльності підприємства (у джерела). На даний час у світі діє більше 1000 міждержавних угод, що регулюють питання оподаткування.

Рівень розвитку сучасного міжнародного співробітництва свідчить, що важливого значення набуває проблема врегулювання міжнародних відносин. Особливо актуально ця проблема стоїть перед країнами, які намагаються залучити іноземні інвестиції. До цих країн належить і Україна. Як показує практика нашої держави, у сфері укладання угод про уникнення подвійного оподаткування з іншими країнами вже зроблено чимало. Станом на 1 квітня 2013 року набрали чинності 71 міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування, зокрема і з такими країнами як Кіпр та Ірландія (графічно ці дані представлені на рис 2). Підписання даних конвенцій свідчить про позитивні зміни в напрямку урегулювання міжнародного подвійного оподаткування. При збереженні такої тенденції, значно зміцняться економічні відносини між Україною та країнами-партнерами.



**Рис 2. Країни, з якими Україна уклала договір про уникнення подвійного оподаткування**

**Примітка:** Зелений колір – країни, з якими Україна уклала угоду про уникнення подвійного оподаткування, Червоний колір – Договори СРСР щодо уникнення подвійного оподаткування, що досі діють для України, Білий колір – країни, з якими в Україні не укладено угод про уникнення подвійного оподаткування.

Крім того, відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими договорами. Таких договорів 6, і вони потребують заміни на нові, що зміцнить зовнішньоекономічні зв'язки нашої країни з даними краї-

нами, буде сприяти економічній співпраці та переведенню фінансових відносин між країнами на вищий рівень.

Перейдемо безпосередньо до оцінки доцільності впровадження (підписання) діючих договорів. Для цього доцільно розрахувати коефіцієнт перспективних угод щодо уникнення подвійного оподаткування ( $K_{\text{угод}}$ ):

$K_{\text{перспективних угод щодо уникнення подвійного оподаткування}} =$

$\frac{\text{Кількість укладених угод щодо уникнення подвійного оподаткування}}{\text{Кількість прямих інвесторів}}$

Даний коефіцієнт є досить умовним, але за його допомогою можна встановити доцільність укладання нових угод щодо уникнення міжнародного подвій-

ного оподаткування. За даними табл. 2 розраховано коефіцієнти перспективних угод по 15 найбільшим за обсягами прямих іноземних інвестицій країнам.

Таблиця 2

### Показники для розрахунку коефіцієнта перспективних угод щодо уникнення подвійного оподаткування в 2011 р.

Прямі іноземні інвестиції в економіку України з країн світу			Існування угоди (існує -1, не існує -0)	Прямі іноземні інвестиції з України в економіку країн світу			Існування угоди (існує -1, не існує -0)
	Млн дол США	%			Млн дол США	%	
Кіпр	10044,9	22,4	1	Кіпр	6342,5	92,3	1
Німеччина	7083	15,8	1	Російська Федерація	190,3	2,8	1
Нідерланди	4683,3	10,5	1	Латвія	87,9	1,3	1
Російська Федерація	3403,2	7,6	1	Польща	49,1	0,7	1
Австрія	2731,4	6,1	1	Грузія	31,1	0,5	1
Велика Британія	2307,5	5,1	1	Віргінські острови	25,8	0,4	0
Франція	2368,1	5,3	1	Казахстан	25,2	0,4	1
Швеція	1710,6	3,8	1	Іспанія	*	≈0,4	1
Віргінські острови	1342,7	3,0	0	Панама	19,8	0,3	0
США	1158,1	2,6	1	Молдова	15,2	0,2	1
Італія	980,6	2,2	1	Литва	*	≈0,2	1
Швейцарія	862,3	1,9	1	Швейцарія	9,3	0,1	1
Польща	932,8	2,1	1	Німеччина	9,2	0,1	1
Угорщина	700,5	1,6	1	Австрія	4,7	0,1	1
Люксембург	441,7	1,0	0	Білорусь	4,1	0,1	1
Разом	44806	-	-	Разом	6868,3	-	-

Джерело: побудовано і розраховано за даними [8, с.266]

Як видно з табл. 2, найбільшим інвестором в Україну, а особливо з України є Кіпр (22,4% і 92,3% всіх інвестицій відповідно), який донедавна вважався офшорною зоною і з яким Україна нещодавно уклала угоду про уникнення подвійного оподаткування. Але це питання потребує подальшого поглибленого дослідження, оцінки всіх переваг і недоліків такої угоди для нашої держави.

За результатами розрахунків встановлено, що в Україні угоди про уникнення подвійного оподаткування укладені не з усіма найбільшими інвесторами в економіку (коефіцієнт перспективних угод щодо уникнення подвійного оподаткування становить 0,87). Тому, на найближчу перспективу рекомендовано укласти угоди з Люксембургом та, можливо, Віргінськими островами. Це сприятиме збільшенню інвестицій від цих країн в нашу економіку.

Щодо країн, в економіку яких найбільше інвестує Україна, коефіцієнт перспективних угод щодо уникнення подвійного оподаткування також становить 0,87. Це свідчить, що потенціал використовується не в повній мірі. Щодо доцільності укладання договорів з Панамою та Віргінськими островами – це досить дискусійне питання і потребує більш ґрунтовного вивчення. Так як Віргінські острови та Панама є офшорними зонами, наявні потоки інвестицій в ці країни слід розцінювати як вивід капіталу з країни (що є, по суті, відмиванням коштів), тому напевно чи з такими країнами є сенс укладати угоди про уникнення подвійного оподаткування.

В цілому, необхідність конвенцій обумовлюється тим, що вони закладають та підтримують сприятливі умови для інвесторів однієї Договірної Держави на території іншої, стимулюють ділову ініціативу підприємців, регулюють питання міжнародного оподаткування доходів у двосторонніх стосунках між державами, а саме: уникнення подвійного оподаткування, запобіган-

ня ухиленню від сплати податків, розподілу прав оподаткування між договірними державами, усунення податкової дискримінації, взаємне зменшення податкових перешкод для закордонних інвестицій та торгівлі.

Таким чином, за результатами проведеного аналізу та виявлених проблем рекомендовано у найближчій перспективі:

- законодавчо закріпити дефініцію поняття «подвійне оподаткування» (включити його до статті 14 ПКУ) як неодноразове обкладання об'єкта оподаткування або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування;

- доповнити ст. 4 ПКУ «Основні засади податкового законодавства» принципом «одноразовість оподаткування» із таким змістом: один і той же об'єкт або суб'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період);

- у практичній сфері доцільно запровадити періодичні семінари для платників податків з питань роз'яснення правового уникнення подвійного оподаткування;

- перспективним є укладення угоди з Люксембургом, а також необхідно урегулювати питання щодо уникнення подвійного оподаткування з такими країнами як Кіпр, Панама та Віргінські острови;

- створити комісії щодо урегулювання питання подвійного оподаткування як на міжнародному, так і національному рівнях.

В цілому вважаємо, що для підвищення ефективності впровадження міжнародних норм оподаткування в Україні доцільно:

- чітко визначити термінологію та узгодити її в нормах міжнародного та національного законодавств, що виключить ймовірність виникнення між країнами суперечностей;



– систематично та повно інформувати посадових осіб державної податкової служби щодо прийнятих угод про запобігання подвійному оподаткуванню між Україною та іншими державами;

– створити комісії щодо урегулювання питання подвійного оподаткування як на міжнародному рівні, так і національному.

Незважаючи на те, що проблема подвійного оподаткування не нова,

вона потребує нагального вирішення. Подальше вивчення особливостей даного явища сприятиме кращому розумінню його сутності та пошуку механізмів його уникнення чи мінімізації впливу. Поглибленого всебічного аналізу і дослідження потребує укладена Конвенція між Україною і Кіпром, зокрема оцінка її переваг і недоліків для нашої держави, що і буде предметом подальших наших досліджень.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. *Seligman Edwin R.A.* Essays in Taxation // Norwood Mass: Macmillan and Co. – 1895. – С.95–120.
2. *Демянчук Ю.Г.* Поняття та ознаки подвійного оподаткування / Демянчук Ю.Г. // Держава і право. – 2010. – №47. – С.279–284.
3. *Федосов М.В.* Теорія фінансів // Підручник / За ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: ЦУЛ, 2010. – С. 511.
4. *Путренко А.М.* Роль міжнародних договорів в усуненні подвійного оподаткування в Україні / Путренко А. М. // Фінансове право. – 2011. – № 2 (16). – С.16.
5. *Вдовіченко Л.І.* Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування/Вдовіченко Л.І. // Вісник Вищої ради юстиції.– 2012. – №4(12). – С.42–51.
6. *Дубовик О.Ю.* Проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні/Дубовик О.Ю. // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2008. – №32. – С 190.
7. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В.6 Т. III.: Учение о налоге. – Х., 2005.– С.582.
8. Статистичний щорічник України за 2011 рік. – К: Август Трейд, 2012. – С.266, 269.