

Олендер І.Я.

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ВИЗНАЧЕННЯ ОЗНАК ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті аналізуються ознаки подвійного оподаткування. Автор досліджує наукові підходи до виокремлення таких ознак. На підставі виокремлених ознак автор дійшов висновку, що міжнародним подвійним оподаткуванням слід вважати явище, за якого відбувається оподаткування визначеного об'єкта оподаткування в окремого платника податку більш ніж один раз за ідентичний проміжок часу в межах кількох податкових юрисдикцій.

Ключові слова: подвійне оподаткування, ознаки подвійного оподаткування, міжнародний досвід, резиденство, податок.

Постановка проблеми. Один із випадків, в яких виникає явище подвійного оподаткування, є оподаткування доходів, які отримані резидентами за кордоном. Така ситуація виникає, коли особа (як фізична, так і юридична), будучи резидентом однієї держави, отримує доходи (прибуток) від господарської діяльності, яку вона здійснює на території держави, де вона вважається нерезидентом. Обов'язковим у 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 названі протиріччя можливо на підставі спеціальних міжнародних угод, у відповідності з якими оподаткування відбувається в одній з держав або в межах національного законодавства країни [1, с. 113, 114].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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 ін. Разом із цим податкові відносини постійно розвиваються, а правове їх регулювання удосконалюється, тому виникає потреба перегляду багатьох питань під іншим кутом зору.

Постановка завдання. Тому метою цієї статті є визначення ознак подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблема подвійного оподаткування, як зазна-

чає 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 за багатоманітності доходів за межами держави і в її межах. З іншого боку, розмежування платників податків на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових стягнень (вилучень) [2, с. 582].

І.Ю. Петраш виокремив такі характерні ознаки подвійного оподаткування [3, с. 23–26]:

1. За подвійного оподаткування певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз подібними чи аналогічними податками.

Подвійне оподаткування не обов'язково означає буквальне застосування однакових податкових важелів, воно можливе і в разі часткового накладення одного об'єкта на інший, причому це може відбуватися як в межах однієї держави, так і в разі дії різних податкових систем. Подвійне оподаткування стосується насамперед суперечностей, що складаються в однотипних податкових механізмах (у системі прямих або непрямих податків), а не під час оподаткування різних за типом податків (прямих і непрямих) об'єктів [4, с. 177]. Подвійне оподаткування може набувати форми повторного оподаткування одного й того ж об'єкта оподаткування різними податками. У такому разі сфера дії подвійного оподаткування стає надто широкою, і тому зміст проблеми обмежується впливом на один і той же об'єкт однотипних податків. Наприклад, сплата якимось платником акцизів за рахунок доходів, уже оподаткованим прибутковим

податком, не вважається подвійним оподаткуванням, оскільки йдеться про різні за організацією податки з несхожими економічними ефектами. Зазнають подвійного оподаткування не тільки юридичні особи, а й індивідуальні платники, фізичні особи [5, с. 295].

2. Подвійне оподаткування – пов’язане з оподаткуванням у межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій.

У кожній державі діє певна система усунення (чи зменшення) подвійного оподаткування на внутрішні доходи. Іншими словами, не допускається, щоб один і той самий дохід оподатковувався податком двічі – під час утворення і розподілу доходів (податок на прибуток і податок «у джерела») і на стадії зачислення його в дохід фізичної особи чи фірми кінцевих акціонерів. Якщо ж джерело доходу знаходиться в одній державі, а той, хто його отримує, – резидент іншої держави, то існує ризик, що один і той самий дохід оподаткуватиметься двічі. У цьому випадку потрібна особлива система усунення подвійного оподаткування на доходи, які переміщені з однієї юрисдикції в іншу.

3. Подвійне оподаткування справді буде подвійним, якщо воно здійснюється щодо до одних і тих самих об’єктів чи суб’єктів, як правило, за один і той самий відрізок часу (податковий період).

Як відомо, однакратність оподаткування розуміється як обкладення певним податком одного і того самого об’єкта лише один раз за податковий період [6, с. 166]. Подвійне оподаткування можливе, якщо один і той самий об’єкт чи суб’єкт був підданий оподаткуванню більше аніж один раз протягом календарного року чи іншого періоду часу відносно окремих податків, після закінчення якого визначається податкова база і вираховується сума податку, належна до сплати [7, с. 297]. Якщо між першим і наступним оподаткуванням буде значний проміжок часу, більший, ніж визначений для цього виду податку податковий період, то можна вже говорити про вихід за межі одного об’єкта оподаткування.

Досліджуючи сутність явища подвійного оподаткування, як з позиції держави, що переслідує дві основні цілі: наповнення державного бюджету за рахунок податків і обов’язкових платежів та забезпечення недискримінаційного оподаткування через диференційовані підходи до суб’єктів оподаткування, так і з позиції самих платників податків, для яких неврегульоване подвійне оподаткування є непомірним тягарем, за якого втрачається сам зміст діяльності, з’ясується, що подвійне оподаткування в площині характерних ознак – явище негативне. Отже:

4. Подвійне оподаткування – це негативне явище, яке виникає в разі оподаткування певного податкового об’єкта, оскільки призводить до збільшення податкового тягара в кілька разів та виникнення додаткових податкових зобов’язань для платника податків і, як результат, – скорочення прибутку та зникнення зацікавленості до господарської діяльності останнього.

Шкідливі наслідки такого оподаткування для обміну товарами, послугами та притоку капіталу, технології та робочої сили добре відомі, й не потрібно наголошувати на тому значенні, яке має усунення такої перешкоди, якою є подвійне оподаткування для розвитку економічних стосунків між державами [8].

Подвійне оподаткування спричиняє, крім природних заперечень із 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 [5, с. 294–295]. Серед основних принципів оподаткування, які вивів ще Адам Сміт, є принцип стимулювання, який означає формування економічних і правових інтересів у здійсненні певної діяльності й отриманні вищих доходів. Крім того, практика побудови податкових систем і їх функціонування в низці країн Західної Європи дає змогу до традиційних принципів, пов’язаних з ідеями Адама Сміта, додати й декілька специфічних, вужчих: податки і затрати на їх стягнення повинні скеровуватися до мінімізації, щоб переорієнтувати з фіскальної функції на стимулюючу; справедливість використання податкових механізмів повинна містити передовсім не можливість подвійного оподаткування; сума сплаченого податку повинна бути еквівалентна вартості благ та послуг, які отримують платники податків від держави; об’єкт оподаткування повинен визначатися відповідно до розумного оптимуму, передбачаючи стягнення не більше третини доходу [9, с. 99–100].

На нашу думку, першою ознакою подвійного оподаткування є те, що в результаті виникнення вказаного явища підлягає обкладенню податком визначений об’єкт оподаткування. Другою рисою подвійного оподаткування є ідентичність платника податку. Саме виходячи із вказаних ознак подвійного оподаткування, формується механізм міжнародного подвійного оподаткування, оскільки правило обмеженого податкового обов’язку передбачає норми щодо обкладення податком об’єкта оподаткування, а правило необмеженого податкового обов’язку у своїй конструкції містить норми щодо визначення резидентського статусу платника податку.

Третьою ознакою подвійного оподаткування є обкладення об'єкта оподаткування платника податку більш ніж один раз подібними чи аналогічними податками. Подвійне оподаткування не обов'язково означає буквальне застосування однакових податкових важелів, воно можливе і за часткового накладення одного об'єкта на інший, причому це може відбуватися як у межах однієї держави, так і в разі дії різних податкових систем. Подвійне оподаткування стосується насамперед суперечностей, що складаються в однотипних податкових механізмах (у системі прямих або непрямих податків), а не в разі оподаткування різних за типом податків (прямих і непрямих) об'єктів [2, с. 582]. Подвійне оподаткування може набувати форми повторного оподаткування одного й того ж об'єкта оподаткування різними податками. У такому випадку сфера дії подвійного оподаткування стає надто широкою, і тому зміст проблеми обмежується впливом на один і той же об'єкт однотипних податків. Наприклад, сплата якимось платником акцизів за рахунок доходів уже оподаткованим прибутковим податком не вважається подвійним оподаткуванням, оскільки йдеться про різні за організацією податки з несхожими економічними ефектами. Зазнають подвійного оподаткування не тільки юридичні особи, а й індивідуальні платники, фізичні особи [5, с. 294, 295].

Наступною ознакою подвійного оподаткування є здійснення оподаткування платника податку однією чи кількома самостійними податковими юрисдикціями. Саме в результаті аналізу такої ознаки можливо встановити вид подвійного оподаткування, оскільки оподаткування державою в межах податкової юрисдикції зумовлює внутрішнє подвійне оподаткування, а участь кількох юрисдикцій у разі оподаткування визначеного об'єкта платника податку – зовнішнє (міжнародне) оподаткування.

Ще однією необхідною ознакою подвійного оподаткування є його здійснення стосовно одних і тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий відрізок часу (податковий період).

Загальноприйняте розуміння однократності оподаткування передбачає обкладення певним податком одного й того самого об'єкта лише один раз за відповідний податковий період [6, с. 132]. Подвійне оподаткування можливе, якщо один і той самий об'єкт чи суб'єкт підлягав оподаткуванню більше аніж один раз протягом календарного року чи іншого періоду часу відносно окремих податків, після закінчення якого визначається податкова база і вираховується сума податку, яку належить сплатити. Якщо між першим і наступ-

ним оподаткуванням буде значний проміжок часу, більший ніж визначений для цього виду податку податковий період, тоді можемо говорити про вихід за межі одного об'єкта оподаткування.

Окрім визначених ознак подвійного оподаткування, слід звернути увагу на негативний характер такого явища як для платників податків, так і для держави. Такий висновок очевидний як з позиції держави, що переслідує дві основні цілі: наповнення державного бюджету за рахунок податків і обов'язкових платежів та забезпечення недискримінаційного оподаткування через диференційовані підходи до суб'єктів оподаткування, так і з позиції самих платників податків, для яких неврегульоване подвійне оподаткування є непомірним тягарем, за якого втрачається сенс їхньої діяльності. Подвійне оподаткування призводить до збільшення податкового тягара в кілька разів та виникнення додаткових податкових зобов'язань для платника податків і, як результат, – скорочення прибутку та зникнення зацікавленості до господарської діяльності останнього.

Шкідливі наслідки такого оподаткування для обміну товарами, послугами та притоку капіталу, технології та робочої сили добре відомі, й не потрібно наголошувати на тому значенні, яке має ліквідація такої перешкоди, якою є подвійне оподаткування для розвитку економічних стосунків між державами. Подвійне оподаткування спричиняє, крім природних заперечень із 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 [1, с. 45–48].

Висновок. Міжнародним подвійним оподаткуванням слід вважати явище, за якого відбувається оподаткування визначеного об'єкта оподаткування в окремого платника податку більш ніж один раз за ідентичний проміжок часу в межах кількох податкових юрисдикцій. Ознаками подвійного оподаткування є: (1) в результаті виникнення вказаного явища підлягає обкладенню податком визначений об'єкт оподаткування; (2) ідентичність платника податку; (3) обкладення об'єкта оподаткування платника податку більш ніж один раз подібними чи аналогічними податками; (4) здійснення оподаткування платника податку однією чи кількома самостійними податковими юрисдикціями; (5) здійснення оподаткування стосовно одних і тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий відрізок часу (податковий період).

Список літератури:

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. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6-ти тт. Харків : Легас; Право, 2005. Т. III.: Учение о налоге. 600 с.
3. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Київ, 2003. 190 с.
4. Кучерявенко М.П. Основи податкового права : навчальний посібник. Харків : Легас, 2001. 304 с.
5. Суторміна В.М. та ін. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : монографія. Київ : Либідь, 1992. 328 с.
6. Сомоев Р.Г. Общая теория налогов и налогообложения : учебное пособие. Москва : «Издательство ПРИОР», 2000. 176 с.
7. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение : энциклопедический словарь. Москва : Юристь, 2000. 512 с.
8. Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Czerwiec 1998. Wersja skrócona. Komitet Spraw Podatkowych OECD. Copyring by Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. Z o.o., 2000 r.
9. Кучерявенко Н.П. Налоговое право : учебник. Харьков : Легас, 2001. 584 с.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИЗНАКОВ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье анализируются признаки двойного налогообложения. Автор исследует научные подходы к определению таких признаков. На основании выделенных признаков автор пришел к выводу, что международным двойным налогообложением следует считать явление, при котором происходит налогообложение определенного объекта налогообложения у отдельного налогоплательщика более одного раза за идентичный промежуток времени в пределах нескольких налоговых юрисдикций.

Ключевые слова: *двойное налогообложение, признаки двойного налогообложения, международный опыт, резидентство, налог.*

IDENTIFICATION OF FEATURES OF DOUBLE TAXATION

The article analyzes the signs of double taxation. The author investigates scientific approaches to distinguishing such features. On the basis of the isolated features, the author concluded that international double taxation should be considered a phenomenon where taxation of a certain object of taxation with a single taxpayer occurs more than once over an identical period of time within several tax jurisdictions.

Key words: *double taxation, signs of double taxation, international experience, residence, tax.*