

ПРОБЛЕМАТИКА ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

Проаналізовано теоретичні основи подвійного оподаткування як одного з важливих факторів формування податково-бюджетної політики країни. Досліджено механізм регулювання цього явища в Україні та світі.

The theoretical basis of double taxation as one of the important factors of fiscal policy is explored in the article. The regulation mechanism of this phenomenon in Ukraine and abroad is analyzed.

Сучасний етап розвитку економічних відносин характеризується прогресуючими глобалізаційними та інтеграційними процесами. Перехід держави до більш відкритої економіки стимулює приплив інвестицій, технологій, інформації з-за кордону. Потоки товарів і послуг через національні кордони супроводжуються зустрічними потоками грошових засобів. Залучаючи свої трудові, природні та фінансові ресурси до зовнішньоекономічної діяльності, держава все гостріше стикається з проблемами формування максимально ефективної податково-бюджетної політики.

Важливо зазначити, що податковий режим часто визначає економічний розвиток держави за рахунок руху інвестицій, стану міжнародної торгівлі товарами та послугами, а також різноманітних міждержавних зв'язків.

Фіскальна політика передбачає собою комплекс дій, спрямованих на організацію і стимулювання надходжень до державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів, а також розподіл державних коштів, більша частина яких утворюється за рахунок податкових платежів фізичних та юридичних осіб. При формуванні ефективної податково-бюджетної політики в умовах відкритої економіки необхідно враховувати як соціально-економічні, так і політико-правові фактори. Одним із них є необхідність уникнення подвійного оподаткування доходів.

Можливість виникнення подвійного оподаткування призводить до збільшення податкового навантаження, що може стати значною перешкодою для господарської діяльності підприємств, призвести до втрати будь-якого змісту діяльності фізичних осіб, викликати недоцільність їх подальшого розвитку, а також спричинити зменшення надходжень до державного бюджету, зниження обсягів вхідних інвестиційних потоків, погіршення економічних відносин між країнами, регресивний розвиток технологій та науки, торговельної діяльності і зниження темпів економічного зростання країни загалом.

Проблема подвійного оподаткування виникає через доволі складну ситуацію при визначенні бази оподаткування, оскільки світова економіка дає змогу отримання різноманітних доходів, які потім важко класифікувати і виділити в окремий міжнародний стандарт. Окрім цього, своєрідну систему обліку доходів вимагає і розмежування платників на резидентів і нерезидентів [11].

Проблематикою подвійного оподаткування займаються як зарубіжні, так і вітчизняні науковці: Е. Джанеба, А. Вайхенрідер, А. Збуднєвек, Р. Морк, Ю. Г. Дем'янчук, С. М. Морозов, І. Ю. Петраш, А. М. Путренко та ін. Однак на даний час недостатньо уваги приділено комплексному і системному дослідженню цієї проблеми, аналізу механізмів регулювання та уникнення подвійного оподаткування.

Подвійне або багаторазове оподаткування – це проблема, яку потрібно намагатись вирішити, насамперед тому, що вона може негативно впливати як на економіку певної країни, так і на міжнародні світогосподарські зв'язки; зумовлювати збільшення податкових правопорушень, а також зростання тіньової економіки.

Засадами, які зазвичай визначають сфери податкових інтересів, є такі:

1) засада резиденції – оподатковуються всі доходи осіб, які є резидентами певної території, незалежно від того, де ці доходи отримані;

2) засада джерела походження доходів – оподатковуються всі доходи осіб, отримані на певній території, незалежно від того, резидентами якої території є ці особи [5].

Кожна територіальна одиниця, відштовхуючись від будь-якої з цих засад у межах своєї юрисдикції, може створювати протиріччя в чинному законодавстві, і виходячи з цього виникають ситуації подвійного оподаткування.

Зокрема, міжнародне подвійне оподаткування (при розгляді двох країн) виникає у випадках, коли:

- країна А накладає податок на доходи особи, що юридично є резидентом країни А, незалежно від місця отримання доходів (у тому числі в країні Б); а країна Б накладає податок на доходи, отримані в країні Б;

- країна А і країна Б накладають податок на доходи залежно від джерела їхнього походження, але джерело походження кожна з країн визначає в межах своєї юрисдикції;

- обидві країни накладають податок на доходи залежно від резидентства, але і країна А, і країна Б визначають платника податків резидентом їхньої країни протягом одного і того самого податкового періоду [1].

Таке подвійне оподаткування вважається зовнішнім, оскільки для врегулювання ситуації необхідна співпраця двох або більше суверенних держав (прийняття дво- чи багатосторонніх договорів-конвенцій про уникнення подвійного оподаткування) [9]. Такі міжнародні договори є основними юридичними документами щодо усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням.

У статті 3 Податкового кодексу України зазначено, що міжнародні конвенції мають більшу юридичну силу порівняно з національним податковим законодавством: «...якщо міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені законами України з питань оподаткування, застосовуються правила міжнародного договору» [6].

На даний момент Україною укладені та є чинними такі договори з 71 країною, 68 з яких укладено Україною, а 3 – договори СРСР, що діють в Україні згідно із Законом України «Про правонаступництво України» до набуття чинності нових договорів [8].

Міжнародні конвенції покликані відстоювати інтереси держави та захистити національного платника податків; окрім цього, збільшити надходження фінансових ресурсів до держбюджету України (за даними міністерства фінансів та міністерства доходів і зборів, передбачається, що підписаний в листопаді 2012 р. договір між Україною та Кіпром буде приносити 1 млрд. грн. щорічно [7]), а також зупинити неконтрольований вплив фінансового капіталу з країни за кордон.

Податкова угода про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу в загальному вигляді зазвичай складається з трьох частин: у першій встановлюється сфера дії угоди, коло осіб та податки, що охоплюються договором; у другій – податкові режими; в третій передбачаються методи, загальні правила і порядок виконання угоди [10].

Ключовими питаннями в міжнародних договорах є ставки оподаткування доходів від комерційної діяльності, дивідендів, процентів, роялті, а також при відчуженні майна.

Подвійне оподаткування в практичній діяльності може усуватися такими методами [10]: відрахування – податок сплачується за ставкою, яка є найменшою за розміром у обох країнах-учасниках міжнародного договору; звільнення – оподатковуються доходи тільки в одній країні; кредит – сплачені в одній країні податки зараховуються як такі і в іншій країні (зовнішній податковий кредит); знижка – розгляд податків, сплачених закордоном, як витрат, на які зменшується величина доходів, які підлягають оподаткуванню.

Відповідно до податкового кодексу України, застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою,

яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України. Пеня та штрафні санкції на суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах не нараховуються [6].

Також двічі накладається податок на прибуток, що розподіляється: наприклад, прибуток акціонерного товариства та дивіденди, що отримують акціонери цього акціонерного товариства за акціями (так зване економічне подвійне оподаткування). Зазвичай для протидії цьому явищу запроваджують спеціальні знижені ставки податків, або повне чи часткове звільнення певного доходу від оподаткування. Найпоширенішими є такі підходи для уникнення цієї ситуації [3, 4]:

- система вирахування дивідендів (The Dividend Deduction System), що передбачає зменшення бази оподаткування акціонерного товариства на суму дивідендів – практикується у скандинавських країнах;
- система черговості дивідендів (The Dividend Imputation System) передбачає сплату податків як на рівні підприємства, так і на рівні акціонерів, а також надання податкового кредиту акціонерам – застосовується в Новій Зеландії, Німеччині, Сінгапурі, на Мальті;
- система різних податкових ставок (The Split Rate System) передбачає застосування різних відсоткових ставок для розподіленого та нерозподіленого прибутку;
- система звільнення дивідендів (The Dividend Exemption System) передбачає звільнення акціонерів від сплати податку на дивіденди – використовується в Австралії, Бельгії;
- система повної інтеграції (Full Integration) передбачає сплачення податків не на рівні підприємства, а на рівні акціонерів – за таким принципом побудовані S-компанії США.

Аналогічна ситуація виникає при оподаткуванні одного і того ж об'єкта на загальнодержавному і місцевому рівнях.

Також відомою є ситуація нарахування ПДВ на суму, що вже включає акцизний податок. Таке подвійне оподаткування є внутрішнім, і держава самостійно в односторонньому порядку може вирішувати питання зменшення ставки податків або здійснювати інші заходи, вносячи зміни до національного законодавства [6].

Вважається, що одностороннє усунення подвійного оподаткування є найпростішим способом регулювання, оскільки в цьому випадку бере участь тільки одна сторона, але водночас таке вирішення проблеми може призвести до невинуватених втрат із бюджету й різноманітних зловживань з боку недобросовісних платників податків.

На нашу думку, варто також звернути увагу на протилежну ситуацію – випадки подвійного неоподаткування, тобто такі випадки, коли податкові правила двох країн у поєднанні призводять до того, що дохід взагалі не оподатковується. Наприклад, фінансові інструменти, які включають характеристики як боргових цінних паперів, так і інструментів власності (гібридні фінансові інструменти – привілейовані акції та синдикувані кредити) можуть не включатися до бази оподаткування в одній державі, а також не оподатковуватися в іншій державі за рахунок існування відповідної конвенції [2]. Ця ситуація є неприпустимою, оскільки ставить платників податків в неоднакові умови і надає порівняльні переваги тим, хто використовує привілеї міжнародних договорів-конвенцій.

Аналізуючи умови виникнення подвійного оподаткування, варто зазначити, що на даний час в Україні впроваджено недостатньо практичних підходів щодо їх недопущення.

При формуванні фіскальної політики уряду України необхідно як вносити зміни до чинного законодавства, зокрема уточнити статус резидентства, так і активізувати діяльність щодо запобігання подвійному оподаткуванню на міжнародному рівні. Для цього може бути доцільним розширення співробітництва між податковими органами різних країн, яке дасть змогу швидше вирішити проблеми для платників податків, не звертаючись до формальних процедур та компетентних органів.

Література

1. *Deutsch R. Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach / Robert Deutsch, Roisin Arkwright, Daniela Chiew // BNA International Inc. – 2008. – 420 p.*
2. *Factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases / European Commission. Taxation and Customs Union. Staff working paper. – 2012. – 15 p.*
3. *Gilders F. Understanding Taxation Law – An Interactive Approach / Frank Gilders, John Taylor, Grant Richardson, Michael Walpole // Sydney, Lexis Nexis, 2002. – 1000 p.*
4. *Kesner-Škreb M. Dvostruko oporezivanje / Marina Kesner-Škreb // Financijska teorija i praksa, 2005. – № 29 (4). – S. 443–444.*
5. *Zbudniewek A. Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania / Agnieszka Zbudniewek // Studia i prace Kolegium zarządzania i finansów. – 2006. – Nr. 75. – P. 119–139.*
6. *Дем'янчук Ю. Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування / Ю. Г. Дем'янчук // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2010. – Вип. 47. – С. 279–284.*
7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rbc.ua/rus/top/show/-otmena-dvoynogo-nalogooblozheniya-mezhdu-ukrainoy-i-kiprom-09022013113100>
8. Інформаційний сайт ДПА України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/mijnarodni-podatkovi-vidno/chinni-dvostoronni-mijuryado/>
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. *Путренко А. М. Роль міжнародних договорів в усуненні подвійного оподаткування в Україні / А. М. Путренко // Фінансове право. – 2011. – № 2(16). – С. 16–18.*
11. *Юлдашев О. Х. Міжнародне приватне право: теоретичні та прикладні аспекти / О. Х. Юлдашев. – К. : МАУП, 2004. – С. 553-567.*