

## **ГРОШІ І КРЕДИТ, ФІНАНСИ ТА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА**

УДК 336.227.1



**К. Ф. КОВАЛЬЧУК,**  
*доктор економічних наук, професор,  
декан факультету економіки та менеджменту,  
Національна металургійна академія України*



**Л. В. ПЕТРОВА,**  
*старший викладач кафедри фінансів,  
Національна металургійна академія України*

### **ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНИХ ПРОБЛЕМ У СФЕРІ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

В статті окреслені сучасні аспекти проблеми уникнення подвійного оподаткування. Відзначено, що на сьогодні відсутня узгоджена політика держави стосовно забезпечення дії міжнародних договорів у сфері подвійного оподаткування. Проведено аналіз причин національного та міжнародного подвійного оподаткування. Обґрунтовані види та форми подвійного оподаткування, надана їх характеристика. Розкрито випадки, що найчастіше виникають у сфері подвійного оподаткування. Зазначено, що в світовій практиці дана проблема вирішується прийняттям міжнародних угод. Запропонована класифікація та характеристика Міжнародних конвенцій, що розглядають способи уникнення подвійного оподаткування.

**Ключові слова:** оподаткування, подвійне оподаткування, міжнародне податкове право, види та форми подвійного оподаткування, способи усунення подвійного оподаткування.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах поширення інтеграційних процесів, інтернаціоналізації та інтенсифікації економіки значно розширилось коло проблем, які вимагають розв'язання на міжнародному рівні. Найбільш

гостро це зачіпає податкову сферу, оскільки податки визначають розвиток міжнародної торгівлі, рух інвестицій, здійснення міжнародних зв'язків [2].

На сьогодні відсутня узгоджена політика держави стосовно забезпечення дії міжнародних договорів у сфері оподаткування, що призводить як до виникнення додаткових перешкод для сумлінних платників податків, так і до збільшення кількості випадків неналежного застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Розширення міжнародного співробітництва неминуче породжує подвійність (багатомірність) оподаткування. З огляду на це постає нагальна потреба детального вивчення сучасного стану усунення подвійного оподаткування у світовому масштабі та визначення напрямів вирішення цієї проблеми в Україні [1].

Проблема подвійного оподаткування перебуває на своєрідному перетині публічних і приватних інтересів. З одного боку, виникає досить складна ситуація при визначенні оподатковуваної бази, оскільки її непросто виділити при різноманітні доходів як за кордонами держави, так і в її межах. З іншого боку, розмежування платників на резидентів і нерезидентів, підходів до розуміння представництв і постійної діяльності вимагає виваженого підходу до системи обліку доходів і, відповідно, податкових платежів [4].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні і практичні аспекти усунення подвійного оподаткування неодноразово були предметом дослідження в наукових працях та статтях вітчизняних вчених. Ними були дослідженні наступні аспекти окресленої проблеми: сутність, практика та методи усунення подвійного оподаткування [2, 6, 10]; роль міжнародних договорів в усуненні подвійного оподаткування [4, 5, 8]; правила уникнення подвійного оподаткування [7]; елементи системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування [2]; проблеми усунення подвійного оподаткування [3, 9].

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є дослідження сучасних аспектів проблеми уникнення подвійного оподаткування та роль окремих елементів системи регулювання діяльності держави в цій сфері.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах податкова система України за своїм складом подібна до податкових систем розвинених європейських країн, проте вона не стала інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та характеризується значним тіньовим обігом.

Поділ платників податків на резидентів та нерезидентів потребує певної системи обліку доходів та відповідної системи справляння податків. Тому в

кожній країні постає питання обліку доходів громадян, отриманих як на території певної держави, так і за її межами.

Прийняття Податкового кодексу України стало важливим кроком на шляху адаптації податкового законодавства України до права Європейського Союзу. Податковий кодекс спрямований на створення в Україні стабільної податкової системи з метою запобігання випадкам подвійного оподаткування, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків, упорядкування стягнення податків та посилення відповідальності за ухилення від сплати та їх несвоєчасну сплату, підтримку пріоритетних галузей економіки, заохочення розвитку вітчизняного виробництва, стимулювання інвестиційних процесів, зниження податкового навантаження, дотримання міжнародних угод щодо оподаткування, забезпечення прав платників податків, створення дієвого механізму контролю з боку податкових органів, обмеження можливостей ухилення від оподаткування [1].

Ретельна розробка всього комплексу національних правил і норм у сфері податкового регулювання міжнародної діяльності необхідна для укладення податкових угод, оскільки саме на основі національних норм кожна країна формує свої вихідні позиції при узгодженні взаємоприйнятних компромісів по окремих статтях і режимах, що включаються до податкової угоди. Для держав, що виступають як сторони при укладенні податкових угод, їхнє значення виходить за межі лише вибору більш зручних адміністративних процедур: насправді вони поділяють між собою реальні кошти (податкові надходження) і кожна зі сторін може як виграти, так і програти від такого поділу [3].

Законодавства країн світу мають певні особливості оподаткування доходів громадян і різняться рівнем розвитку та податковим навантаженням, що призводить до міжнародного подвійного оподаткування. Недосконалість національного податкового законодавства призводить до подвійного оподаткування в межах країни [2].

У податковому праві кожної країни, крім національного законодавства, можна виділити відносини, в яких будь-яким чином бере участь іноземний елемент. Під такі відносини підпадають усі ситуації, що мають місце на території певної країни, але в яких або об'єкт оподаткування, або платник податку є іноземними, а також дії національних осіб на території інших країн. У такому разі виникає проблема подвійного оподаткування, тобто оподаткування одного податкового об'єкта або окремого платника тим самим (чи аналогічними) податком за один податковий період. У результаті виникає ідентичність податкового платежу, тотожність об'єкта й суб'єкта оподаткування і термінів сплати податків [10].

Подвійне оподаткування виникає під час обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу.

Визначення поняття подвійного оподаткування формулюється, виходячи з норм про усунення (уникнення) подвійного оподаткування, що існують у національних законодавствах різноманітних держав, а також виходячи з практики міжнародних договорів у сфері усунення (уникнення) подвійного оподаткування.

Під подвійним оподаткуванням не завжди слід розуміти буквально використання однакових податкових важелів, адже 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. Подвійне оподаткування виникає в рамках національної податкової системи з причин, які носять внутрішньо- та зовнішньоекономічний, а також політичний характер. Міжнародне подвійне оподаткування виникає з причин існування певних економічних передумов та суперечностей між податковими законодавствами двох або більше держав (рис. 1).

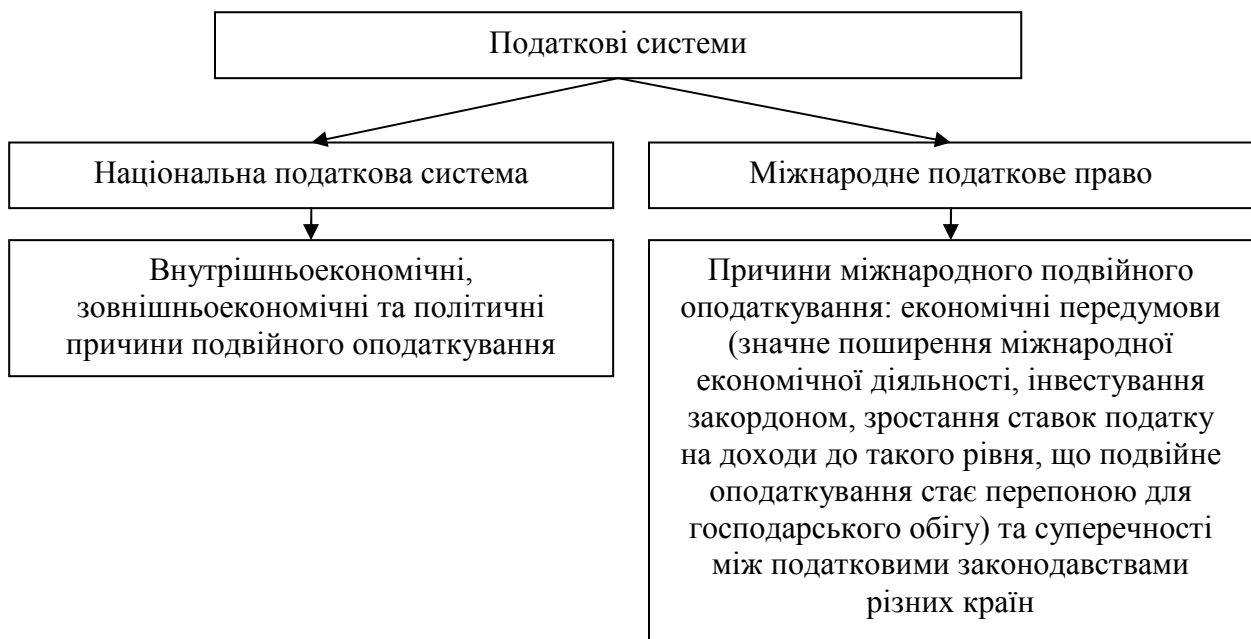


Рис. 1. Причини національного та міжнародного подвійного оподаткування  
(Розроблено авторами на основі [2, 4, 6, 7, 10])

Класифікується подвійне оподаткування за поділом на зовнішнє та внутрішнє (рис. 2).

*Зовнішнє*, тобто *міжнародне подвійне*, оподаткування є обкладанням податками однієї особи по відношенню до однієї бази в більш ніж двох

держав за один і той же період. Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Це явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторговельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів [2].

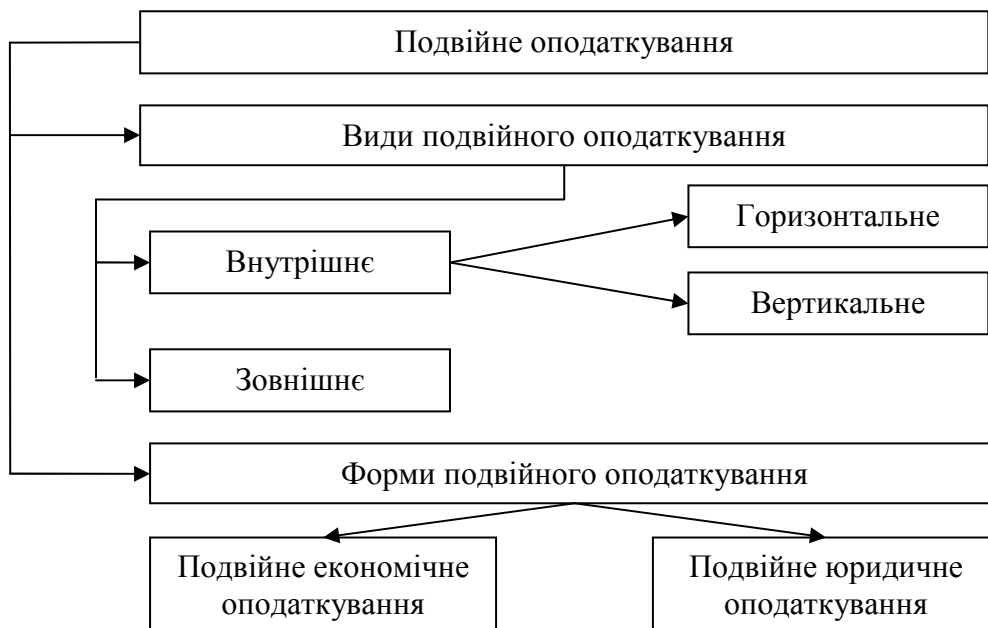


Рис. 2. Види та форми подвійного оподаткування  
(Розроблено авторами на основі [1, 3, 10])

*Внутрішнє подвійне оподаткування* - подвійне оподаткування, коли один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. Цей вид подвійного оподаткування виникає в рамках національної податкової системи [2].

Внутрішнє подвійне оподаткування можна поділити на горизонтальне і вертикальне. Під останнім розуміють сплату однакового податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом існування такого виду оподаткування може бути Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи. Ця ситуація свідомо планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів [3, 9, 10].

Горизонтальне подвійне оподаткування виникає з причини різниці у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні. Яскравим прикладом такого виду подвійного оподаткування є США. Законодавство цієї країни по податкам на доходи суттєво відрізняється у визначенні об'єкта оподаткування в різних штатах. В одних штатах об'єктом

оподаткування є доходи громадян, які вони отримали в межах цього штату. В інших - тільки ті доходи, які виникли за межами штату. А в третіх оподатковуються всі доходи осіб, що проживають або працюють в штаті, а також отримані ними як в самому штаті, так і за його межами. В Україні прикладом внутрішнього подвійного оподаткування може бути одночасне оподаткування юридичних осіб та їх акціонерів [2].

Подвійне економічне оподаткування пов'язано зі справлянням двох і більше податків з однієї податкової бази і є ситуацією, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів [10].

Під *подвійним юридичним оподаткуванням* слід розуміти ситуацію, коли один і той самий платник податків оподатковується подібними податками по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більше разів за один період. В цій ситуації подвійне оподаткування є збільшенням податкового тиску на платника податку. Таким чином, слід зазначити, що юридичне подвійне оподаткування обумовлено проблемами національного законодавства, а економічне - недосконалістю міжнародного права [7].

На практиці можна виділити такі найчастіші випадки виникнення подвійного оподаткування:

- 1) особа є резидентом однієї держави, одержує дохід або має майно (капітал) в іншій державі та і обидві держави обкладають цей дохід або майно;
- 2) декілька держав піддають обкладанню весь одержаний однією особою дохід;
- 3) декілька держав оподатковують одержаний в одній державі дохід особи, яка не є резидентом у жодній з цих держав [3].

Проблема усунення подвійного оподаткування в світовій практиці здебільшого вирішується прийняттям міжнародних угод.

Міжнародні конвенції (угоди, договори), що розглядають оподаткування, можуть приймати різні форми (табл. 1).

У діючих податкових угодах держави, платники податків яких є резидентами, додержуються двох головних принципів при усуненні подвійного оподаткування.

Принцип податкового звільнення - згідно якого держава резиденції не оподатковує дохід, який у відповідності з конвенцією може оподатковуватися в іншій державі.

Принцип податкового кредиту - який передбачає залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань.

**Групи та характеристика Міжнародних конвенцій, що розглядають оподаткування**

Групи конвенцій	Характеристика групи	Приклади конвенцій
Перша група конвенцій	розглядаються в основному або винятково податкові питання	конвенції, що відносяться до податків на прибуток і на капітал; конвенції по уникненню подвійного оподаткування відносно податків на маєтки, спадщину і володіння; конвенції, що розглядають обмін податковою інформацією; конвенції, у яких розглядаються питання взаємної допомоги по податковому збору та по інших питаннях
Друга група конвенцій	конвенції, що, хоча і розглядають в основному інші питання, але містять деякі додаткові податкові положення	усунення міжнародного подвійного оподаткування; запобігання податкового ухилення і уникнення; розподіл податкових прав між державами, що домовляються; забезпечення захисту вітчизняних суб'єктів господарювання, що проводять зовнішньоекономічні операції; створення сприятливих умов для залучення прямих іноземних інвестицій; - запобігання податкової дискримінації

Складено авторами на основі [4, 5, 6, 10]

Способи усунення подвійного оподаткування, що пропонуються науковцями представлені в табл. 2.

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 випадку країна постійного місцеперебування виступає донором тієї країни, де її громадянин (або підприємство) здійснюють економічну діяльність.

Водночас одностороннє уникнення подвійного оподаткування не вирішує проблему ще й тому, що перед кожною державою стоїть завдання і як забезпечити достатній рівень податкових надходжень до бюджету, і як 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. 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 [2].

**Способи усунення подвійного оподаткування, що пропонуються  
дослідниками в наукових публікаціях**

Автор	Способи та їх характеристика
Путренко А. М. [8]	<i>відрахування</i> - обидві договірні країни обкладають дохід податком, але за умови вирівнювання до рівня податку у країні з меншим розміром податку; <i>звільнення</i> - означає право на оподаткування певного виду доходу, що належить одній з договірних сторін. При цьому перераховують доходи, оподатковувані в одній країні та звільнені від обкладання в іншій; <i>кредит</i> (зовнішній податковий кредит) як залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань; <i>знижка</i> , де розглядають податок, сплачений за кордоном, як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню.
Городніченко Ю.В. [2]	<i>односторонні заходи</i> , передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою даної країни без узгодження з іншими державами; <i>багатосторонні заходи</i> , які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування
Михалчич В. М. [6]	<i>податковий кредит</i> (у формі повного та звичайного кредиту); <i>звільнення</i> (у формі повного, прогресивного та зменшення зі збереженням доходів, що оподатковуються); <i>зменшення податкових ставок</i> (інтегрального зменшення, звичайного зменшення, зменшення шляхом разової знижки та зменшення із застосуванням умовної податкової знижки); <i>податковий авуар</i> (на національному рівні)

Складено авторами на основі [2, 6, 8]

Сьогодні в нашій державі існує система двосторонніх чи багатосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу [10]. При цьому такі договори укладаються на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Одночасно питання методів уникнення подвійного оподаткування врегульовано на рівні законодавчих актів. Так, у ст. 13 Податкового кодексу України закріплені загальні засади застосування методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування. До прийняття вказаного акта застосування методів регулювалось ст. 18 Закону України «Про систему оподаткування» [1].

**Висновки і перспективи подальших розвідок.** Враховуючи сучасні економічні тенденції розвитку міжнародних відносин України з країнами ЄС, потрібно ретельно ставитись до укладання угод про уникнення подвійного оподаткування, які підписуються з іншими державами. Необхідно виключити випадки, коли сума нестягнених внаслідок цих угод податків з іноземців в



Україні та з українців за межами нашої держави буде мати негативний вплив на розвиток економіки України.

Закордонний капітал приходить до тих країн, де безумовно виконують норми міжнародного права. Якщо взяти до уваги, що вітчизняні суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають не менше проблем у зв'язку з неповною урегульованістю питань з усунення подвійного оподаткування, ніж іноземці, то проблема поліпшення інвестиційного законодавства набуває також важливого значення.

### Список використаної літератури

1. Вдовічена Л. І. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування / Л. І. Вдовічена // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 4. – С. 42–51.

2. Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення / Ю. В. Городніченко // Економіка і суспільство. – 2017. – № 10. – С. 574–578.

3. Дубовик О. Ю. Проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / О. Ю. Дубовик // Вісник соціально-економічних досліджень. – Режим доступу до ресурсу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/726/1/Дубовик%20О.Ю.%20Проблеми%20усунення%20подвійного%20оподаткування%20в%20Україні.pdf>.

4. Лепетюк О. В. Введення в дію договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС / О. В. Лепетюк // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2014. – № 1. – С. 1–14.

5. Лепетюк О. В. Характеристика договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС (на прикладі оподаткування роялті) / О. В. Лепетюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. – 2014. – № 24. – С. 169–172.

6. Михалчич В. М. Методика усунення міжнародного подвійного оподаткування на національному та міждержавному рівнях / В. М. Михалчич // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 5. – С. 188–193.

7. Михалчич В. М. Правила уникнення міжнародного подвійного оподаткування в міжнародному податковому праві / В. М. Михалчич // Європейські перспективи. – 2014. – № 9. – С. 171–177.

8. Путренко А. М. Роль міжнародних договорів в усуненні подвійного оподаткування в Україні / А. М. Путренко // Фінансове право. – 2011. – № 2. – С. 16–18.

9. Черевко О. Проблематика подвійного оподаткування в контексті формування фіскальної політики держави / О. Черевко // Наука молода. – 2013. – № 19. – С. 144–147.

10. Шмиголь Н. М. Уникнення подвійного оподаткування: теорія та практика ефективного використання / Н. М. Шмиголь, А. І. Кормишова, А. А. Антонюк // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 5. – С. 98–104.

### References

1. Vdovichen, L. I. (2012), “The Tax Code of Ukraine as an element of the system of legal regulation of the state's activity in the sphere of avoidance of double taxation”, *Visnyk Vyshchoi rady yustytsii*, vol. 4, pp. 42–51.

2. Horodnichenko, Yu. V. (2017), “Double taxation: its essence and methods of elimination”, *Ekonomika i suspilstvo*, vol. 10, pp. 574–578.

3. Dubovyk, O. Yu. “Problems of eliminating double taxation in Ukraine”, *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, available at: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/726/1/Dubovyk%20O.Iu.%20Problemy%20usunennia%20Opodviinoho%20opodatkuвання%20v%20Ukraini.pdf>.

4. Lepetiuk, O. V. (2014), “Enactment of the treaties of Ukraine on avoidance of double taxation with the EU member states”, *Chasopys Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia». Seriia «Pravo»*, vol. 1, pp. 1–14.

5. Lepetiuk, O. V. (2014), “Characteristics of Ukraine's treaties on avoidance of double taxation with EU member states (for example, royalty taxation)”, *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriia: Pravo*, vol. 24, pp. 169–172.

6. Mykhalchych, V. M. (2014), “The method of elimination of international double taxation at the national and interstate levels”, *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu*, vol. 5, pp. 188–193.

7. Mykhalchych, V. M. (2014), “Rules for avoiding international double taxation in international tax law”, *Yevropeiski perspektyvy*, vol. 9, pp. 171–177.

8. Putrenko, A. M. (2011), “The role of international treaties in eliminating double taxation in Ukraine”, *Finansove pravo*, vol. 2, pp. 16–18.

9. Cherevko, O. (2013), “The issue of double taxation in the context of the formation of fiscal policy of the state”, *Nauka moloda*, vol. 19, pp. 144–147.

10. Shmyhol, N. M., Kormyshova, A. I., Antoniuk, A. A. (2013), “Avoidance of double taxation: theory and practice of effective use”, vol. 5, pp. 98–104.

**Kovalchuk K., Doctor of Economic Science, Professor; Petrova L., Senior Lecturer, National Metallurgical Academy of Ukraine**

**Research of modern problems is in the field of avoidance of double taxation**

There are the outlined modern aspects of problem of avoidance of double taxation in the article. It is marked that for today is absent the concerted politics of the state in relation to providing of action of international agreements in the field of double taxation. The analysis of reasons of national and international double taxation is conducted. Kinds and forms of double taxation are reasonable, their description is given. Cases that mostly arise up in the field of double taxation are exposed. It is marked that in world practice this problem is settled by the acceptance of international agreements. Classification and description of International conventions that examine the methods of avoidance of double taxation offer.

**Key words:** taxation, double taxation, international tax law, kinds and forms of double taxation, methods of removal of double taxation.

**Ковальчук К.Ф., д.э.н., профессор; Петрова Л.В., старший преподаватель, Национальная металлургическая академия Украины**

**Исследование современных проблем в сфере избежания двойного налогообложения**

В статье очерченные современные аспекты проблемы избежания двойного налогообложения. Отмечено, что на сегодня отсутствует согласованная политика государства относительно обеспечения действия международных договоров в сфере двойного налогообложения. Проведен анализ причин национального и международного двойного налогообложения. Обоснованы виды и формы двойного налогообложения, предоставлена их характеристика. Раскрыты случаи, которые чаще всего возникают в сфере двойного налогообложения. Отмечено, что в мировой практике данная проблема разрешается принятием международных соглашений. Предложена классификация и характеристика Международных конвенций, которые рассматривают способы избежания двойного налогообложения.

**Ключевые слова:** налогообложение, двойное налогообложение, международное налоговое право, виды и формы двойного налогообложения, способы устранения двойного налогообложения.