

**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ  
КАТЕГОРІЇ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ****THEORETICAL AND LEGAL ASPECTS OF DETERMINATION  
OF CATEGORY OF DOUBLE TAXATION**

Гарбінська-Руденко А.В.,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри фінансового права

Національного університету державної фіскальної служби України

Стаття присвячена правовим аспектам визначення категорії подвійного оподаткування. Аналізуються доктринальні підходи до розуміння змісту подвійного оподаткування. Досліджуються юридичні ознаки подвійного оподаткування, розмежовуються поняття «уникнення», «усунення» та «ухилення» від оподаткування.

**Ключові слова:** податки, подвійне оподаткування, платники податків, одночасність оподаткування, податковий тягар, уникнення оподаткування.

Статья посвящена правовым аспектам определения категории двойного налогообложения. Анализируются доктринальные подходы к пониманию содержания двойного налогообложения. Исследуются юридические признаки двойного налогообложения, разграничиваются понятия «избежание», «устранение», «уклонение» от налогообложения.

**Ключевые слова:** налоги, двойное налогообложение, налогоплательщики, одновременность налогообложения, налоговое бремя, избежание налогообложения.

The article is devoted to the legal aspects of the definition of the category of double taxation. The doctrinal approaches to understanding the content of double taxation are analyzed. The legal features of double taxation are studied, the concepts of "avoidance", "elimination" and "evasion" from taxation are distinguished.

**Key words:** taxes, double taxation, taxpayers, simultaneity of taxation, tax burden, avoidance of taxation.

У науці міжнародного, фінансового та податкового права точиться багато дискусій щодо сутності подвійного оподаткування, його правової природи, визначення даного поняття у зв'язку зі складністю даних відносин та їх правовим регулюванням. Наслідком таких численних дискусій щодо правової природи подвійного оподаткування стало те, що й досі не існує сталого визначення поняття «подвійне оподаткування», що негативно впливає на регулювання даних відносин, адже основною вимогою, що висувається до наукової термінології, є її чіткість, однозначність та узгодженість з усіма термінами, які використовуються в науці. Сьогодні є чимало визначень поняття подвійного оподаткування в працях вітчизняних і закордонних науковців. Окрім цього, у положеннях міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, у податковому законодавстві інших країн містяться норми, що регулюють уникнення даного явища. Проте варто зазначити, що саме поняття подвійного оподаткування зазвичай міститься лише в теоретичних працях, але єдиного нормативного визначення даного поняття на даний момент не існує, що і породжує наявність такої великої різноманітності дефініцій [1, с. 20].

Так, одним із перших, хто дослідив питання усунення подвійного оподаткування, став відомий науковець початку ХХ ст. Е. Селігман [2, с. 36]. У своїй праці "Essays in taxation" він дослідив причини й умови виникнення подвійного оподаткування, дав наукове визначення поняття «подвійне оподаткування», виокремив характерні ознаки даного явища. Саме його праці стали основою для подальшого дослідження цього явища різними вченими. Науковець зазначав необхідність урегулювання подвійного оподаткування як загальносупільної проблеми [2, с. 36]. Він визначав більш широке розуміння подвійного оподаткування як дворазового чи багаторазового оподаткування податком чи податками того самого об'єкта оподаткування [1, с. 20].

Поняття «подвійне оподаткування» досліджували також відомі радянські вчені: Н. Падейський, М. Загряжков, Ю. Ровінський, О. Черепакін. У радянській науковій

літературі термінологічно прийнято під подвійним оподаткуванням розуміти не тільки одноразове повторне оподаткування, але й дворазове, триразове, багаторазове оподаткування [2, с. 37].

**Завданням статті** є правова характеристика змісту поняття подвійного оподаткування, його ознак.

На сучасному етапі дослідження правової природи подвійного оподаткування сформувалися різні погляди вчених, які характеризуються суперечливістю та неоднозначністю. Перший підхід до розуміння подвійного оподаткування наголошує на тому, що основою в подвійному оподаткуванні є саме суб'єкт та об'єкт оподаткування. Цю думку підтримують такі вчені, як: С. Сутирін, О. Савицька, О. Євсєєв, В. Суторміна, В. Федоров, В. Андрущенко, В. Додонов, В. Панов, О. Румянцев.

Так, на думку С. Сутиріна, «подвійне юридичне (міжнародне) оподаткування виникає тоді, коли той самий платник податків обкладається порівняними (подібними) податками щодо того самого об'єкта обкладання (податкової бази) у двох чи більше юрисдикціях за той самий період часу» [3, с. 47]. Досить цікаве визначення поняття «подвійне оподаткування» дає О. Савицька, яка зазначає, що «подвійне оподаткування – це подвійна чи більша податкова система як наслідок накладення кількох податків на ту саму власність» [4].

Проте, на наш погляд, досить складно погодитися з таким трактуванням поняття подвійного оподаткування. Це можна пояснити тим, що податкова система по своїй суті є сукупністю податків, зборів та інших платежів, які стягуються із платників податків визначеним законом порядком. Тому подвійне оподаткування доцільніше визначати як певне явище чи юридичний факт, адже інакше ми можемо говорити про те, що відбувається накладення податкових систем двох або декількох країн, що зумовлює збільшення податкового тягара на платника податків, що, у свою чергу, призводить до появи подвійного оподаткування. Що стосується об'єкта оподаткування, то таким об'єктом може бути не лише власність, а й певні дії, стан, які викликають у платника обов'язок щодо сплати того чи іншого податку [1, с. 21].

В. Суторміна, М. Федоров і В. Андрущенко зазначають, що терміном «подвійне оподаткування» (“double taxation”) визначають випадок, коли об’єкт податку стосовно даного платника оподатковується в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій податком одного виду більше ніж один раз [2, с. 40].

Прихильниками другого підходу є В. Кашин, С. Пепеляєв, М. Кучерявенко й інші вчені. У своїх наукових працях науковці дотримуються позиції, що в основу подвійного оподаткування потрібно ставити право держави на стягнення податків, тобто податкову юрисдикцію держави. Характерною рисою даної позиції є те, що для уникнення даного явища, а також для його усунення головним критерієм є правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування [2, с. 41].

Вчення російського науковця В. Кашина ґрунтується на тому, що подвійне, або «надмірне» оподаткування виникає тоді, коли оподаткування «міжнародних» доходів не координується податковими органами обох країн [5, с. 80].

На думку С. Пепеляєва, «міжнародне юридичне багаторазове (подвійне і більше) оподаткування можна визначити як обкладання аналогічними податками у двох (і більше) державах одного і того ж платника податку по відношенню до одного і того ж об’єкта оподаткування за один і той же період часу» [2, с. 42].

Відомий український науковець М. Кучерявенко неодноразово у своїх дослідженнях звертався до проблеми подвійного оподаткування. У своїх працях він також зробив спробу визначити, що ж являє собою подвійне оподаткування. Так, на його думку, подвійне оподаткування варто визначати як «обкладання одного податкового об’єкта в окремого платника тим самим (або аналогічним) податком за той самий відрізок часу (найчастіше податковий період)» [6, с. 27]. А міжнародне (зовнішнє) подвійне оподаткування він визначає як «оподаткування, за якого стикаються національні законодавства під час визначення об’єкта оподаткування чи платника податку, розглядаючи його як зобов’язану особу за аналогією із законодавством іншої держави» [6, с. 27].

Отже, можна зробити висновок, що проблему подвійного оподаткування, яка стосується податкового законодавства різних країн світу, можна вирішити за допомогою міжнародної співпраці таких держав.

Для розуміння самої сутності подвійного оподаткування потрібно не лише звертати увагу на визначення поняття «подвійне оподаткування», доцільно також визначити та проаналізувати ознаки подвійного оподаткування. Так, у доктрині фінансового права науковці виділяють юридичні та фактичні ознаки подвійного оподаткування.

У своїх працях Л. Вдовічена зазначає, що юридичні ознаки подвійного оподаткування пов’язані з належним і адекватним правовим регулюванням державами механізму стягнення податків [2, с. 43]:

- облік податків, сплачених за кордоном, під час визначення податкових обов’язків у країні постійного місцеперебування;
- механізм визначення джерела доходів;
- різниця в правилах і методиках обчислення оподаткованого доходу в різних державах [2, с. 43–45].

На противагу юридичним ознакам, фактичні ознаки подвійного оподаткування пов’язують утворення останнього з отриманням доходів платниками податків за межами їхньої країни:

- 1) ідентичність суб’єктів оподаткування (платників податків) або об’єктів оподаткування. Ідеться про те, коли різні держави в межах своєї податкової юрисдикції по-різному визначають суб’єкти й об’єкти оподаткування та взаємозв’язок даних правових категорій. Проблема виникає саме тоді, коли органи законодавчої влади держав намагаються визначити базу оподаткування, адже платники податків отримують різноманітні доходи як в межах їхньої

держави, так і поза нею. З іншого боку, наявна проблема щодо регулювання системи обліку доходів, які платники податків, резиденти та нерезиденти, отримують у даній країні чи за її межами, отже, сплати даними платниками податків;

- 2) подвійне оподаткування пов’язане з оподаткуванням, яке здійснюється в межах декількох (двох і більше) податкових юрисдикцій [2, с. 46]. Дана ознака вказує на те, що кожна країна в межах своєї юрисдикції самостійно та на власний розсуд встановлює систему податків, визначає, яким чином вони будуть справлятися. Однак, як показує міжнародна практика, кожна країна використовує у своїй діяльності одночасне застосування різних міжнародних принципів оподаткування, що, у свою чергу, впливає на виникнення подвійного оподаткування;

- 3) подібність податків – обкладання тим самим чи подібним податком [2, с. 47]. У такому разі ми можемо говорити про те, що подвійне оподаткування може виникати шляхом накладення одного об’єкта оподаткування на інший як на території однієї держави, так і в різних податкових юрисдикціях. Так, подвійне оподаткування наявне за оподаткування однакових за типом податків об’єктів, а не різних. Подвійне оподаткування може набувати форми повторного оподаткування того самого об’єкта оподаткування різними податками. Тоді можна говорити про те, що сфера дії подвійного оподаткування стає надто широкою, тому зміст проблеми обмежується впливом на той самий об’єкт однотипних податків. Зазнають подвійного оподаткування не тільки юридичні особи, а й індивідуальні платники, фізичні особи [1, с. 23–24];

- 4) одночасність оподаткування (у той самий податковий період). Подвійне оподаткування справді буде подвійним, якщо воно здійснюється стосовно тих самих об’єктів чи суб’єктів, зазвичай за той самий відрізок часу (податковий період) [7, с. 125].

Однократність оподаткування передбачає сплату платником податків певного податку лише один раз за відповідний податковий період з того самого об’єкта оподаткування. Подвійне оподаткування як негативне явище виникає тоді, коли платник податку змушений виконувати своє податкове зобов’язання щодо певного об’єкта більше ніж один раз протягом відповідного податкового періоду.

Так, на думку Ю. Петраша, «досліджуючи сутність явища подвійного оподаткування як з позиції держави, що має 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, подвійне оподаткування в площині характерних ознак – явище негативне» [1, с. 23].

Отже, подвійне оподаткування є негативним явищем, адже той непомірний податковий тягар, який покладається на плечі платників податків за наявності подвійного оподаткування, спричиняє значні втрати коштів для даних осіб у процесі здійснення ними господарської діяльності. Як наслідок, або зникає інтерес платників податків до здійснення такої діяльності, або платники податків намагаються незаконними шляхами здійснювати свою підприємницьку діяльність, щоби мінімізувати втрати своїх коштів.

Якщо держави не приділяють достатньої уваги усуненню проблеми подвійного оподаткування й ігнорують її, то це спричиняє не лише втрату зацікавленості в здійсненні господарської діяльності, але й негативні наслідки для розвитку економічних відносин між країнами у вигляді створення перешкод для обміну товарами, послугами, знижує приплив капіталу в такі країни.

Одним із найсерйозніших економічних наслідків подвійного оподаткування стає безпосередній вплив на об-

сяг інвестицій, що надходять до держави, державні доходи та їх розподіл у межах держави.

Так, відомий шотландський учений Адам Сміт ще в 1776 р. у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» виокремив основні принципи оподаткування, серед яких особливу увагу приділяв принципу стимулювання, що передбачає створення правових та економічних інтересів у людей, отримання ними вищих доходів, що, у свою чергу, приводить до отримання державами максимальної економічної вигоди. Окрім цього, як показує досвід становлення та функціонування податкових систем у різних європейських країнах, до традиційних принципів, виокремлених Адамом Смітом, можна віднести і більш вузькі принципи, серед яких можна виділити такі: податки і затрати на їх стягнення повинні скеровуватися до мінімізації, щоби переорієнтувати з фіскальної функції на стимулюючу; справедливість використання податкових механізмів має полягати насамперед у неможливості 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 [1, с. 30].

Саме тому для здійснення ефективного правового регулювання подвійного оподаткування та мінімізації негативних наслідків, що спричиняє дане явище, держави укладають численні міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, визначають дієві методи та шляхи його подолання.

Ще одним важливим аспектом для розуміння сутності подвійного оподаткування є, на нашу думку, питання відсутності обґрунтованого розмежування понять «уникнення», «усунення» й «ухилення», що дозволяє одним науковцям під час аналізу врегулювання подвійного оподаткування розглядати зазначені терміни як співвідношення цілого та його складових частин, а до категорії «уникнення» включати як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачає усунення подвійного оподаткування, що закріплюється в правових нормах національного законодавства і міжнародних податкових угод (форма правомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), так і незаконне ухилення, що включає незаконні механізми відповідного уникнення (форма неправомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), тобто підходить до поняття «уникнення» як до узагальнюючого, яке охоплює усунення подвійного оподаткування й ухилення від сплати податків [8, с. 50]. Інші науковці під час визначення поняття «уникнення» підходять до нього як до системи усунення подвійного оподаткування, що являє собою негативне явище, яке порушує права платників податків і створює перешкоди на шляху міжнародної інтеграції. Треті науковці визначають уникнення від сплати податків як негативне явище, що завдає збитків економіці країни, тобто розглядають його як незаконне ухилення від сплати податків.

Саме тому необхідно передусім з'ясувати, чи є тотожними визначення «уникнення подвійного оподаткування» й «усунення подвійного оподаткування», оскільки одні науковці оперують ними як тотожними, а інші – як різними, що співвідносяться як ціле із частиною.

Згідно із «Тлумачним словником», «уникати – <...> запобігати чому-небудь, позбавлятися чогось; не допускати якихось небажаних наслідків, результатів», а «усувати – <...> доводити що-небудь до зникнення, припиняти існування; ліквідувати». Отже, етимологічний зміст терміна «уникнення» фактично охоплює запобігання й усунення.

Що ж стосується поняття «ухилення», то, відповідно до цього ж словника, воно означає «<...> відступ від головного, правильного, прийнятого, порушення чогось; відхилення» [8, с. 51]. Отже, етимологічно правильне вживання слова «уникнення» для визначення механізму недопущення та ліквідування подвійного оподаткування як негативного явища, тоді як уживання словосполучення «уникнення від сплати податків» є етимологічно неправильним, оскільки значення слова «уникнення» включає запобігання й усунення яких-небудь небажаних результатів, а «ухилення» – ні. Для визначення невиконання платниками податків встановленого обов'язку зі сплати податків та зборів правильно вживати термін «ухилення». Проте в науковій літературі та публіцистиці часто трапляється словосполучення «уникнення від сплати податків», поняття «уникнення» й «ухилення» уживають як синоніми. Такий підхід зумовлений подвійним неправильним перекладом термінів, що вживаються в міжнародній практиці. Так, термін “avoidance” (англ.) спочатку був перекладений російською мовою як «избежание», а потім українською – як «уникнення», а термін “evasion” (англ.) перекладено спочатку російською як «уклонение», а потім українською – знову ж таки як «уникнення», у зв'язку із чим і виникли непорозуміння під час їх уживання [8, с. 51].

Більшість науковців для визначення механізму недопущення та ліквідування подвійного оподаткування як негативного явища вживають термін «уникнення», а щодо невиконання платниками податків встановленого обов'язку зі сплати податків та зборів – «ухилення від сплати податків». Ухилення від сплати податків може бути як легальним (законне), коли платником використовуються пробіли в законодавстві для ухилення від сплати податків, але його дії фактично не порушують закон, так і нелегальним (незаконне), коли платник вдається до умисної несплати відповідних податків і зборів, для чого використовує незаконні способи та схеми уникнення оподаткування. Отже, ухилення від сплати податків, на нашу думку, не належить до системи врегулювання подвійного оподаткування, а є окремою проблемою міжнародного податкового права, яка потребує врегулювання.

Окремо хотілося б зупинитися на позиції О. Шахметьєва, який як елемент системи уникнення подвійного оподаткування визначає рівні правового регулювання – національний та міждержавний [9, с. 26]. Практика врегулювання подвійного оподаткування свідчить про те, що таке врегулювання можливе як на національному рівні, тобто одностороннім порядком, шляхом реформування національного законодавства, так і на міждержавному – шляхом укладення відповідних договорів між двома або більше країнами щодо уникнення подвійного оподаткування.

Отже, проаналізувавши погляди різних учених щодо сутності подвійного оподаткування та його ознак, можна зробити висновок, що подвійне оподаткування є досить складним правовим явищем. Воно передбачає обкладання об'єкта оподаткування або окремого платника тим самим податком декілька разів за певний податковий період. Дана проблема спричинена насамперед недостатністю та недосконалістю правового регулювання даного питання на державному та міждержавному рівнях. Урегулювання подвійного оподаткування являє собою комплексне системне явище, спрямоване на забезпечення справедливого розподілення податкових обов'язків платників податків між податковими юрисдикціями різних країн, яке здійснюється на двох рівнях (національний і міждержавний) і включає принципи, методи та механізми уникнення подвійного оподаткування.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Петраш І. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2003. 191 с.

2. Вдовічена Л. Правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. 244 с.
3. Сутырин С. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. Санкт-Петербург : Полиус, 1998. 557 с.
4. Савицкая Е. Экономический словарь для юных бизнесменов. URL: <http://www.bashedu.ru/konkurs/luchenko/rus/base/nalogi.htm> (дата обращения: 25.04.2019).
5. Кашин В. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. Москва : Финансы ; ЮНИТИ, 1998. 383 с.
6. Кучерявенко М. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України*. 2011. № 2. С. 26–29.
7. Максак О. Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. 203 с.
8. Михалчич В. Проблеми правового регулювання уникнення зовнішнього подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків. Вінниця : Нілан-ЛТД, 2016. 181 с.
9. Шахматьев А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи. *Финансовое право*. 2006. № 3. С. 24–31.