

**Драган Марія Василівна,**

студентка Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77, моб. тел.: +380634771077, ел. пошта: mariya.dr@outlook.com, <https://orcid.org/0000-0003-3323-6581>

**Шульга Тетяна Михайлівна,**

кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77, тел.: +38057 704 9302, ел. пошта: t.m.shulga@nlu.edu.ua, <https://orcid.org/0000-0001-8223-5812>

## УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: СУТНІСТЬ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ

**Анотація.** В умовах сьогодення юридична дефініція «подвійне оподаткування» набуває значного поширення, так само часто можна зустріти і термін «усунення подвійного оподаткування». Це відбувається, безумовно, у світлі глобалізаційних процесів, виходу діяльності відповідних суб'єктів за межі національного кордону, національного ринку тощо. Проте важливо розібратися у тому, що саме являє собою явище подвійного оподаткування, яким чином ми його визначаємо, які є його найбільш суттєві ознаки. Цьому питанню неодноразово були присвячені роботи значної кількості як науковців, так і практиків у сфері права та економіки. Хоча не можна стверджувати, що всі вони сходяться на одному конкретному визначенні чи характеристиці, саме тому важливо виділити основні, визначальні ознаки такого явища, які б поєднали раніше висловлені точки зору. Так само, нам важливо зрозуміти сутність явища усунення подвійного оподаткування, звідки воно походить, навіщо було запроваджено.

Виходячи з вищенаведеного, вважаємо за необхідне розглянути відповідні положення національного законодавства України щодо усунення подвійного оподаткування, а також з'ясувати, якого напрямку додержується Україна в цій сфері та який рівень її співпраці з іноземними державами, щодо зазначеної проблеми. Важливо зрозуміти, наскільки активно Україна сприяє розвитку та можливості практичної реалізації платниками усунення подвійного оподаткування. Чи є можливість для таких суб'єктів поскаржитися у разі порушення відповідних прав тощо.

Крім вітчизняної юридичної літератури, необхідно також проаналізувати світову практику із застосування процедури усунення подвійного оподаткування. У цій частині розглянемо започаткування певними країнами та міжнародними організаціями явища «усунення подвійного оподаткування», їх вклад у подальший його розвиток. При цьому будуть наведені приклади економічно розвинених держав світу та практика застосування процедури усунення подвійного оподаткування, а також певні їх відмінності.

**Ключові слова:** оподаткування, подвійне оподаткування, усунення подвійного оподаткування, усунення подвійного оподаткування в Україні, світова практика усунення подвійного оподаткування.

***Drahan Mariia Vasylivna,***

*student of Yaroslav Mudryi National Law University, 61024, Kharkiv, Pushkinska str., 77, mob. tel.: +380634771077, e-mail: mariya.dr@outlook.com, ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-3323-6581>*

***Shulga Tetyana Mikhailovna,***

*PhD in Law, Associate Professor of Financial Law Yaroslav Mudryi National Law University, 61024, Kharkiv, Pushkinska str., 77, tel.: +38057 704 9302, e-mail: t.m.shulga@nlu.edu.ua, ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-8223-5812>*

## **ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION: ESSENCE AND PRACTICE OF APPLICATION**

**Annotation.** Nowadays, the concept of “double taxation” has become widespread, as well you can often hear the “double taxation.” This is, of course, in the light of globalization processes, the activities of relevant actors beyond the national border, the national market, and so on. However, it is important to understand what exactly is a phenomenon of double taxation, how we define it, what are its most significant features. The work of a large number of both scholars and practitioners in the field of law and economics has been repeatedly devoted to this issue. Although it cannot be said that they all agree on one specific definition or characteristic, that is why it is important to identify the main, defining features of such a phenomenon, which would combine the previously expressed views. It is also important for us to understand the essence of the phenomenon of elimination of double taxation, where it comes from, why it was introduced.

Analyzing the above, the author considers it necessary to consider the relevant provisions of national legislation of Ukraine on the elimination of double taxation, to determine which direction Ukraine adheres to, its international participation in this regard, its cooperation with foreign countries. It is important to understand how actively Ukraine promotes the development and practical implementation by taxpayers of the elimination of double taxation. Whether it is possible for such entities to complain in case of violation of such rights, etc.

In this article, the author will also consider the world practice of applying the procedure of elimination of double taxation. This part will consider the introduction of certain countries and international organizations to eliminate the phenomenon of double taxation, their contribution to its further development. At the same time, we will analyze the examples of modern countries and their practice of applying the procedure of eliminating double taxation, as well as some of their differences.

Finally, we will summarize the three main parts of this article, which will cover the nature of double taxation, as well as the practice of eliminating double taxation in Ukraine and some other countries.

**Key words:** taxation, double taxation, elimination of double taxation, elimination of double taxation in Ukraine, world practice of elimination of double taxation.

**Постановка проблеми.** Незважаючи на всю актуальність та поширеність дискусій з приводу усунення чи уникнення подвійного оподаткування, залишається не менш важливим питання, що ж собою являє подвійне оподаткування та які його визначальні риси. Також важливо звернути увагу і на те, якого напрямку дотримується Україна у питанні усунення та уникнення подвійного оподаткування, як воно врегульоване нормами національного права, які практичні кроки здійснюються у цьому напрямі. До цього ж, необхідно проаналізувати світову практику, пов'язану із питанням усунення та уникнення подвійного оподаткування, коли ці кроки було розпочато, як на даний момент вони реалізуються на практиці різних держав світу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналізу проблематики, пов'язаної із явищем подвійного оподаткування, а також його усунення та уникнення, було присвячено значну кількість наукових робіт науковців та практиків у сфері права та економіки, зокрема: М. Кучерявенко, Ю. Демянчук, Ю. Городніченко, Ю. Сибірянська, Н. Шмиголь, А. Антонюк, М. Карлін, Н. Ліповська-Маковецька та інші фахівці.

**Мета статті.** Враховуючи актуальність питання, що стосується подвійного оподаткування, а також його усунення та уникнення, буде проведений аналіз сутності такого явища, як подвійне оподаткування, зокрема розкриття його через найбільш суттєві ознаки. У цій статті також буде розглянуто практику застосування усунення та уникнення подвійного оподаткування як в Україні, так і в інших державах світу, щоб узагальнити певною мірою позицію світової спільноти із вказа-

ного питання, а також визначитися із тим, якого напрямку вона додержується – сприяє чи ухиляється від закріплення та реалізації шляхів усунення подвійного оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Звертаючись до визначення категорії “подвійного оподаткування”, необхідно враховувати те, що воно формувалося на основі практики міжнародних угод щодо уникнення подвійного оподаткування. Так, наприклад, можна вказати таке визначення в широкому розумінні подвійного оподаткування, як дво- або багаторазове оподаткування податком або податками одного і того ж об'єкта оподаткування. Проте, в науковій літературі наводиться і більш детальне визначення подвійного оподаткування, під яким розуміється оподаткування конкретного об'єкта оподаткування конкретного платника податку таким самим або аналогічним податком щодо конкретного проміжку часу. Деякі науковці вважають, що найбільш доречним буде наступне визначення подвійного оподаткування – це оподаткування певного об'єкта стосовно певного платника податку в межах однієї або декількох фіскальних юрисдикцій податком одного виду більше одного разу. Наведеними прикладами не обмежується теоретичне визначення подвійного оподаткування, оскільки враховуючи сутність цього явища, науковці та практики визначають основні характерні ознаки подвійного оподаткування, відповідно до яких і формулюють його визначення [1].

Таким чином, можна дійти висновку, що визначальними ознаками є: 1) один і той самий об'єкт оподаткування 2) одного і того самого платника

податку 3) одним і тим самим видом податку 4) протягом одного й того самого періоду часу 5) оподатковується двічі (або більше).

Разом із тим, необхідно зазначити, що подвійне оподаткування має певні різновиди. Так, за однією із класифікацій, його можна поділити на зовнішнє та внутрішнє. Зовнішнє подвійне оподаткування – це оподаткування одного платника стосовно однієї бази оподаткування в межах юрисдикцій кількох держав (двох та більше) за один період часу (податковий період). При цьому, внутрішнє подвійне оподаткування – це обкладання податком одного платника стосовно однієї бази оподаткування на кількох адміністративно-територіальних одиницях в межах однієї держави за один і той самий період часу. Внутрішнє подвійне оподаткування можна розділити в межах вертикального та горизонтального. Зокрема, вертикальне подвійне оподаткування являє собою оподаткування платника на місцевому та загальнодержавному рівнях одночасно. Натомість горизонтальне подвійне оподаткування, у такому разі, викликане відмінністю правил оподаткування на рівні адміністративно-територіальних одиниць стосовно об'єкта оподаткування, наприклад, як у Сполучених Штатах, де в одному штаті об'єктом оподаткування будуть доходи громадянина, отримані лише в межах цього штату, в іншому – всі доходи громадянина, що проживає чи працює в цьому штаті тощо. Як зазначає у своїй праці Ю. Городніченко, можна поділити подвійне оподаткування в економічному та юридичному аспектах. Так, в економічному аспекті подвійне оподаткування являє собою оподат-

кування двома і більше податками з однієї бази оподаткування, зокрема, один дохід оподатковується стосовно кількох його послідовних одержувачів, наприклад, оподаткування прибутку юридичної особи та дивідендів її акціонерів (учасників). В юридичному аспекті подвійним оподаткуванням вважається оподаткування одного платника подібними податками стосовно одного об'єкта оподаткування за один період часу (податковий період) два і більше разів [2].

Таким чином, визначаючись із сутністю явища подвійного оподаткування, можна вказати, що, незважаючи та основні спільні ознаки подвійного оподаткування, його можна розглядати під різними кутами, як у вищезазначених класифікаціях, зокрема. Проте одне можна підсумувати напевно, що це явище абсолютно більшою мірою має негативний характер, адже при наявності такого інвестиційного середовища інвестиційна привабливість тієї чи іншої юрисдикції суттєво втрачає потенційних інвесторів, також подвійне оподаткування гальмує відповідні глобалізаційні економіко-правові поштовхи для тих юрисдикцій, котрі не бажають сприяти усуненню та уникненню такого явища.

Що ж стосується ситуації із усуненням подвійного оподаткування в Україні, то спочатку хотілося б звернути увагу на положення статті 13 Податкового кодексу України [3]. Так, у ній фактично зазначається, що національним законодавством передбачено можливість уникнення подвійного оподаткування за умови наявності відповідних підстав та дотримання передбаченої процедури. Найбільш повно це твердження висвітлено у пункті 13.5 статті

13 Податкового кодексу України: «Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України». Відповідно, передбачається наявність міжнародних угод з іноземними державами, які б стосувалися питання усунення подвійного оподаткування та на які б покладалася детальна регламентація відносно операцій із подвійного оподаткування між цими юрисдикціями.

Звернемо увагу, що Україна активно збільшує кількість міжнародних угод щодо усунення подвійного оподаткування, станом на сьогодні, кількість таких угод складає 74 – відповідно до даних, наведених Державною податковою службою України [4].

Деякі науковці зауважують, що, незважаючи на існування відповідних положень Податкового кодексу України та численних міжнародних договорів у сфері подвійного оподаткування, національне законодавство не закріплює принцип одноразового оподаткування або уникнення подвійного оподаткування резидентів, діяльність яких виходить за межі національної юрисдикції, чи оподаткування нерезидентів, що провадять свою діяльність в межах юрисдикції України. Також звертають увагу на те,

що не всі закріплені в національному законодавстві положення щодо уникнення подвійного оподаткування, зокрема внутрішнього, належним чином виконуються на практиці. Багато з них потребують певного уточнення чи роз'яснення компетентними органами. Зокрема, така ситуація мала місце зі сплатою банками 20% податкового зобов'язання із податку на додану вартість при реалізації заставного майна, попередньо набутого у власність, вважаючи такі операції фактично операціями з постачання товару, що підлягають оподаткуванню [5].

При цьому, варто звернути увагу на те, що протягом останніх років все-таки було здійснено певне просування на шляху до реального виконання положень та взятих зобов'язань щодо усунення подвійного оподаткування. Зокрема, наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2020 № 820 затверджено Порядок розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимог до заяви. Завдяки регламентації вказаної процедури у разі, коли платник вважає, що в результаті дії або рішення контролюючого органу України або відповідного органу влади іншої країни він піддається чи піддаватиметься оподаткуванню, що не відповідає положенням міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування, такий платник може незалежно від засобів правового захисту, передбачених Податковим кодексом України, подати заяву про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження в порядку, визначеному статтею 108-1 Податкового кодексу України [6].

Таким чином, враховуючи вищевказане, слід вказати, що Україна

рухається в напрямку міжнародної взаємодії та координації у сфері усунення та уникнення подвійного оподаткування, закріплюючи відповідні положення на рівні національного законодавства, а також підписуючи відповідні міжнародні договори, метою яких є забезпечення та регламентація відповідних процедур із усунення та уникнення подвійного оподаткування. Певні кроки на шляху до забезпечення можливості практичної їх реалізації є також відповідним свідченням прагнень України до єднання з іншими економічно розвиненими державами у вказаній сфері.

Розглядаючи питання усунення подвійного оподаткування, слід звернутися до світової практики його вирішення. Так, виділяють зокрема такі методи усунення подвійного оподаткування, як: передбачення відповідних положень шляхом зміни норм національного законодавства – односторонній порядок усунення подвійного оподаткування, інший метод – на підставі міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування шляхом приведення у відповідність національного законодавства. Історично виділяють першу міжнародну угоду, що стосувалася зокрема такого питання, між Францією та Бельгією, яка датується 1843 роком. Активним розвитком міжнародного узгодження практики усунення подвійного оподаткування на міжнародному рівні відзначилося ХХ століття, коли власне країни почали оподатковувати доходи відповідних суб'єктів. Відповідно, це питання потребувало певних активних дій зі сторони багатьох держав, а тому було проведено Міжнародну фінансову конференцію 1920 року

в Брюсселі. Певні заходи на шляху до усунення подвійного оподаткування здійснювалися також Лігою Націй, зокрема було розроблено першу модель двосторонньої конвенції про усунення подвійного оподаткування. Згодом Радою ЄС було прийнято рекомендацію щодо усунення подвійного оподаткування 1955 року. Якщо ж розглядати окремі держави та методи усунення подвійного оподаткування, до яких вони звертались, то можна навести певні приклади. Так, Польща відповідно до укладених нею міжнародних угод підтримує позицію оподаткування прибутку підприємства у країні місцезнаходження головного офісу, за наявності відділів підприємства у іншій державі, можливе оподаткування прибутків у цій державі. У Сполучених Штатах, наприклад, за принципом юридичного місцезнаходження розташована за кордоном філія американської транснаціональної корпорації є не її відділенням, а окремою інкорпорованою відповідно до законодавства держави, що приймає, юридичною особою, її прибутки, як правило, не будуть об'єктом оподаткування у США, допоки відповідний прибуток не буде переказаний материнській компанії або розподілений як дивіденди акціонерам. У Сполучених Штатах існує подвійність оподаткування, коли спочатку оподатковується прибуток підприємства, а згодом розподілений прибуток між його акціонерами [7].

Інші країни, наприклад, така невелика держава в Карибському регіоні, як Барбадос, також активно застосовує практику усунення подвійного оподаткування. Так, ще станом на 2012 р. Барбадос підписав Угоди про уникнення подвійного оподаткування з рядом



держав, зокрема: Австрією, Ботсваною, Великою Британією, Венесуелою, Канадою, Китаєм, Кубою, Мальтою, Маврикієм, Мексикою, Нідерландами, Норвегією, США, Фінляндією, Швецією. Барбадос також уклав відповідні угоди щодо заохочення та захисту інвестицій із Великою Британією, Венесуелою, Німеччиною, Канадою, Кубою, Швейцарією та інші податкові угоди із рядом держав [8].

Таким чином, можна підсумувати, що спроби усунення подвійного оподаткування набули загальносвітового поширення, незважаючи на те, що деякі держави більш активно сприяють вирішенню цього питання, намагаючись забезпечити практичну його реалізацію, деякі більшою мірою декларативно. Тим не менше, саме країни-першопроходці із укладання відповідних міжнародних угод здійснили чималий внесок у розвиток практики усунення подвійного оподаткування та задали напрям руху для інших держав світу.

**Висновок.** Отже, підбиваючи підсумки проаналізованих вище питань, можна навести такі основні пункти:

Визначаючи сутність явища подвійного оподаткування у загальноприйнятому розумінні, можна відштовхуватись від основних його ознак: 1) один і той самий об'єкт оподаткування 2) одного і того самого платника податку 3) одним і тим самим видом податку 4) протягом одного й того самого періоду часу 5) оподатковується двічі (або більше).

Розглядаючи практичний підхід України щодо усунення та уникнення подвійного оподаткування, ми розглянули керівні засади, визначені у Податковому кодексі України, які

фактично відображають напрям до усунення подвійного оподаткування за наявності певних умов та виконання передбачених для цього процедур. Також ми проаналізували тенденцію до розширення кількості міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування та закріплення певних практичних положень задля реалізації прав платників на усунення подвійного оподаткування та можливості звернутися із відповідною скаргою у разі, якщо таке право було порушено.

Як ми переконалися, прагнення до усунення подвійного оподаткування є загальносвітовою практикою, адже, як уже зазначалося, держави зацікавлені в інвестуванні всередині та із зовні, а потенційні інвестори, безумовно, зацікавлені у зменшенні податкового тиску, тому усунення подвійного оподаткування у такому разі є спільним прагненням та інтересом.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Демянчук Ю. Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування / Ю. Г. Демянчук // Держава і право. – 2010. – № 47. – С. 279–284.
2. Городніченко Ю.В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення / Ю. В. Городніченко // Гроші, фінанси і кредит. – 2017. – №10. – С. 574-578.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
4. Чинні двосторонні міжурядові угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryadovi-ugodi--konventsii--pro-uniknennya-podviynog/>.

5. Сибірянська Ю. В. Щодо проблем подвійного оподаткування в Україні / Ю. В. Сибірянська, Г. О. Колесніченко // Економіка: теорія та практика. – 2013. – № 1. – С. 43-51.

6. Затверджено порядок розгляду заяви за процедурою взаємного узгодження [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://officevp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/458374.html>.

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

8. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Америки : навч. посіб. / М. І. Карлін, Н. І. Ліповська-Маковецька. – Луцьк : Вежа-Друк, 2015. – 232 с.

## REFERENCES:

1. Demianchuk, Yu. H. (2010). Poniattia ta oznaky podviynoho opodatkuвання [The concept and characteristics of double taxation]. *Derzhava i pravo – State and Law*, 47, 279-284 [in Ukrainian].

2. Horodnichenko, Yu. V. (2017). Podviyne opodatkuвання: yoho sutnist ta metody usunennia [Double taxation: its essence and methods of elimination]. *Hroshi, finansy i kredyt – Money, finance and credit*, 10, 574-578 [in Ukrainian].

3. Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].

4. Chynni dvostoronni mizhnarodni uhody (konventzii) pro unyknennia podviynoho opodatkuвання [Existing bilateral intergovernmental agreements (conventions) on avoidance of double taxation]. (n.d.). tax.gov.ua. Retrieved from: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryadovi-ugodi--konventsii--pro-uniknennya-podviynog/> [in Ukrainian].

5. Sybirianska, Yu. V. (2013). Schodo problem podviynoho opodatkuвання v Ukraini [Regarding the problems of double taxation in Ukraine]. *Ekonomika: teoriia ta praktyka – Economy: theory and practice*, 1, 43-51 [in Ukrainian].

6. Zatverdzheno poriadok rozhlidu zaiavy za protseduroiu vzaiemnoho uzhodzhennia [The procedure for consideration of the application by the procedure of mutual agreement has been approved]. (n.d.). officevp.tax.gov.ua. Retrieved from: <https://officevp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/458374.html> [in Ukrainian].

7. Shmyhol, N. M., Kormyshova, A. I., & Antoniuk, A. A. (2013). Unyknennia podviynoho opodatkuвання: teoriia ta praktyka efektyvnoho vykorystannia [Avoidance of double taxation: theory and practice of efficient use]. *Derzhava ta rehiony Ser.: ekonomika ta pidpriemnytstvo – State and regions Ser: economy and business*, 5, 98-104 [in Ukrainian].

8. Karlin, M. I., & Lipovska-Makovetska, N. I. (2015). Podatkovi systemy krain Ameriky : navch. posib. [American tax systems: a textbook]. *Lutsk: Vezha-Druk* [in Ukrainian].