



Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування

*Вдовічена Лідія Іванівна,
кандидат юридичних наук, асистент кафедри
конституційного, адміністративного і фінансового права
Чернівецького національного університету імені Юрія
Федьковича*

УДК 347.73

Постановка проблеми. Прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК 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.

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 взаємоприйнятих 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.

Ступінь наукової розробки. Проблема подвійного оподаткування неодноразово була предметом дослідження у сфері фінансового права. Однак якщо говорити про визначення системи правового регулювання уникнення даного явища, а тим більше про детальний аналіз та дослідження норм Податкового кодексу України в частині регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, то, на жаль, цій галузі присвячені лише поодинокі наукові праці, зокрема дослідження М.П. Кучерявенка [1], В.А. Кашіна [2], Ю. Гладуна [3], Т. Єфименко [4].

Метою статті є проведення аналізу та дослідження основних положень Податкового кодексу України, які регулюють питання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [5, ст. 141]. У цьому випадку вони розглядаються вже як внутрішній складовий елемент національного податкового законодавства, поряд з актами Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України. Таким чином, коли держава з певних причин виділяє норму міжнародного договору, то вона забезпечує її гарантіями до виконання так само, як і свої національні нормативно-правові акти. Інакше кажучи, держава виступає як суб'єкт примусу, і норма міжнародного договору стає елементом національного законодавства [6, с. 520].

Варто підкреслити, що міжнародні податкові угоди не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують, якщо це можливо, «м'яке» і надійне стикування двох податкових юрисдикцій, двох національних податкових законодавств. Тому основне правило міжнародних податкових угод полягає в тому, що вони не можуть дати кожній країні більше прав і переваг, аніж це передбачено її національним законодавством [2, с. 12]. Тому є досить очевидним значення для кожної країни у розробці і суворому дотриманні

відповідних правил і норм на рівні національного податкового законодавства. При правильному підході до цього питання значну, якщо не всю, частину необхідного регулювання (і при цьому з досить високим рівнем захисту національних інтересів) цілком можна забезпечити тільки за рахунок односторонніх, національних заходів, не вдаючись до допомоги податкових угод. Однак слід зазначити, що список цих односторонніх заходів, так само як і механізм їхнього застосування, у значній мірі був складнений під впливом податкових угод.

Норми ПК України, що регулюють діяльність держави у сфері уникнення подвійного оподаткування залежно від характеру регулювання даних відносин, умовно можна поділити на дві групи. Перша – **правовстановлюючі норми**, основним призначенням яких є встановлення фактів та визначення конкретних обставин, що впливають на статус платника податків: визначення податкового законодавства України та сфера дії Податкового кодексу України (ст. 1 та ст. 3 ПК України); визнання подвійного оподаткування як негативного явища, яке потребує усунення (ст. 13 ПК України); правила встановлення резидентства для платників податків (ст. 14.1.123 ПК України) [7, ст. 112]. Друга – **правозастосовні норми**, основним функціональним навантаженням яких є регулювання виконання обов'язку зі сплати податків резидентами і нерезидентами, що пов'язано із використанням як норм міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, так і норм ПК України: застосування правил міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (ст. 3 та ст. 103 ПК України [7, ст. 112]); метод усунення подвійного оподаткування (ст. 13 ПК України); зарахування сплачених податків за митним кордоном України в частині податку на прибуток підприємств (ст. 161.4-161.7 ПК України); оподаткування іноземних доходів фізичних осіб-резидентів, а також оподаткування нерезидентів-фізичних осіб (170.10-170.11 ПК України [7, ст. 112]). Тому вважаємо за доцільне проаналізувати регулятивну дію норм ПК України на відносини у сфері уникнення подвійного оподаткування.

ПК України є основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового

механізму податку. У цьому акті поєднані матеріальні й процесуальні аспекти регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів, тобто визначено всі принципові положення регулювання податкових відносин. Але як не дивно, досить специфічна ситуація склалася у сфері формування та закріплення правових принципів, які лежать в основі правового регулювання відносин між державами з приводу оподаткування власних резидентів, чия діяльність виходить за межі національної держави, або ж оподаткування нерезидентів, що здійснюють діяльність на території даної держави: ні в Конституції України, ні в ПК України, де визначаються принципи побудови та призначення системи оподаткування, не згадується про принцип одноразовості оподаткування чи принцип уникнення подвійного оподаткування. Так, М.П. Кучерявенко зауважує, що практика побудови податкових систем та їх функціонування у країнах Західної Європи дає змогу до традиційних принципів, пов'язаних з ідеями Адама Сміта, додати і кілька вузьких специфічних принципів, зокрема «...використання податкових механізмів повинне бути справедливим, *виключати, перш за все, можливість подвійного оподаткування*» (виділено нами – В.Л.) [1, с. 50]. Розвиваючи свою думку, він зазначає, що серед принципів організації та функціонування системи оподаткування можна і необхідно виділити окрему підсистему принципів податку. Принципи податку реалізуються через конкретні прояви, які характеризують особливості цього специфічного механізму: однократність обкладання означає, що один і той самий об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період) [1, с. 53]. Тому ми вважаємо, ст. 4 ПК України потребує доповнення, оскільки вона визначає принципи правового регулювання податкових відносин («Основні засади податкового законодавства України»), але не враховує такого основного етапу в реалізації податкового механізму, як одноразовість оподаткування. Зважаючи на викладене вище, пропонуємо ст. 4 ПК України «Основні засади податкового законодавства» доповнити принципом «одноразовість оподаткування – один і той же об'єкт або суб'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період)».

Особливої уваги заслуговує також частина третя ст. 5 ПК України – «інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» [7, ст. 112]. Повернімося до проблеми подвійного оподаткування – законодавець чітко встановив правила усунення подвійного оподаткування у ст. 13 «Усунення подвійного оподаткування», і водночас не визначив, що ж таке «подвійне оподаткування» і для чого його усувати. Звертаючи знову увагу на частину третю ст. 5, з метою пошуку дефініції подвійного оподаткування нам необхідно звернутися до «іншого» (як зазначено в ПК України) законодавства, однак на національному рівні немає визначення даного явища. Тому в першу чергу до Податкового кодексу України необхідно включити визначення подвійного оподаткування, оскільки виникає ситуація, за якої визначається процес врегулювання (а точніше процедура усунення чи запобігання) негативного явища подвійного оподаткування, хоча саме явище не визначається. Тому ми пропонуємо до ст. 14 «Визначення понять» ПК України включити наступне визначення подвійного оподаткування: *«подвійне оподаткування – це неодноразове (подвійне) обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування»*. Тобто таким чином ми визначимо передумову для закріплення та реалізації ст. 13 ПК України «Усунення подвійного оподаткування» та ст. 103 «Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України» [7, ст. 112].

ПК України чітко визначає та розмежовує дві сторони при регулюванні уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, встановлюється правовий механізм оподаткування резидентів України, які мають джерела доходів за межами України – з однієї сторони, а з іншої – визначається правовий механізм оподаткування нерезидентів України, які отримують доходи із джерелом їх походження з України.

Так, ст. 13 ПК України «Усунення подвійного оподаткування» визначає процедурні моменти оподаткування доходів резидентів України, які отримані із джерел за межами України. Зокрема, доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі. При визначенні об'єкта та/або бази оподаткування витрати, здійснені резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням доходів з джерел походження за межами України, враховуються у порядку і розмірах, встановлених Податковим кодексом України.

Доходи, отримані фізичною особою-резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень ПК України чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими Податковим кодексом України [7, ст. 112].

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 [7, ст. 112].

Водночас ст. 103 ПК України «Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України» встановлює, що 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.

Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України [7, ст. 112].

Отже, Податковий кодекс України спрямований на усунення неузгодженості податкового законодавства з нормами законодавства інших галузей права, забезпечення їх гармонізації та взаємодії, створення умов для подальшого інтегрування України до світової спільноти. Тому ст. 5 ПК України визначає основні правила співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами, а саме: «Поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених ст. 1 цього Кодексу. У разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу» [7, ст. 112]. Тобто цією статтею встановлюється межа впливу норм податкового законодавства та співвідношення їх із положеннями законодавчих актів, які не відносяться до податкового законодавства України згідно зі ст. 3 цього Кодексу. Ця стаття застосовується при вирішенні питання щодо відповідності нормативно-правових актів, які регулюють відносини оподаткування з іншими джерелами податкового права, з іншим законодавством, закладає підстави співвідношення актів за юридичною силою. Визнання нормативно-правового акта таким, що не відповідає ПК України, вирішується в судовому порядку. Треба мати на увазі, що фактично йдеться про два варіанти співвідношення норм податкового законодавства з іншими нормами. *По-перше, податкове та митне законодавство.* Цілий ряд статей цього Кодексу акцентує увагу на існуванні такої межі та використанні митного законодавства до відносин оподаткування. Цьому є дві підстави: а) включення до сукупності податків та зборів мита – спеціального обов'язкового платежу,

який входить до податкової системи України, справляється при перетинанні митного кордону України та регулюється митним законодавством;

б) справляння податку на додану вартість та акцизного податку при перетині митного кордону України, яке регулюється, в тому числі, і митним законодавством. У цих відносинах податкове законодавство регулює справляння таких платежів на межі фінансового та адміністративного законодавств. *По-друге, податкове та бюджетне законодавство.* Сплачені податки та збори зараховуються до відповідних бюджетів. Але це вже не є предметом регулювання податковим законодавством. Зарахування ж податків та зборів до відповідних бюджетів регулюється Бюджетним кодексом України (далі – БК України) [8, ст. 527]. Саме в цій ситуації виникає певна межа в реалізації податкових та бюджетних норм. Податкове законодавство стосовно цих відносин застосовується лише до того моменту, коли йдеться про регулювання виконання податкового обов'язку, і закінчується сплатою податків і зборів. Стосовно цих відносин бюджетне законодавство не застосовується [9, с. 34–35]. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації й може відбуватися за двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом або розподіл коштів від сплати податку між бюджетами. При цьому треба враховувати відповідні норми БК України, згідно з якими власне і розподіляються надходження від сплати податків між бюджетами.

Аналізуючи цю проблему та з'ясовуючи співвідношення бюджетного та податкового законодавства при регулюванні таких відносин (у сфері уникнення подвійного оподаткування), треба чітко визначити момент виконання обов'язку зі сплати податку чи збору і встановити розмежування між податковим та бюджетним регулюванням діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування і застосування норм Податкового та Бюджетного кодексів України – до моменту перерахування коштів платниками-резидентами та платниками-нерезидентами йдеться про регулювання податкових відносин, а з моменту зарахування коштів від сплати податку та збору на відповідний казначейський рахунок застосовуються норми бюджетного законодавства.

Висновок. Податковий кодекс України є невід’ємним елементом системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Залежно від характеру регулювання даних відносин умовно можна виділити правовстановлюючі норми ПК України, основним призначенням яких є встановлення фактів та визначення конкретних обставин, що впливають на статус платника податків, та правозастосовні норми ПК України, основним функціональним навантаженням яких є регулювання виконання обов’язку зі сплати податків резидентами і нерезидентами, що пов’язано із використанням як норм міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, так і норм Податкового кодексу України та інших актів спеціального податкового законодавства.

Список використаних джерел

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 томах. / Н.П. Кучерявенко. – Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
2. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В.А. Кашин – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.
3. Гладун Ю. Податкова система України розвивається за світовими стандартами / Ю. Гладун // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 2. – С. 5–7.
4. Єфименко Т. Податковий кодекс України : питання ефективності та суспільної злагоди / Т. Єфименко // Фінанси України. – 2007. – № 5. – С. 3–11.
5. Конституція України: прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України Законом України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 23 липня 1996 р. – 1996 р. – № 30. – Ст. 141.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 томах / Н.П. Кучерявенко. – Т. II: Введение в теорию налогового права. – Х.: Легас; Право, 2004. – 600 с.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України від 8 квітня 2011 р. – № 13, / № 13–14,

№ 15–16, № 17. – Стор. 556. – Ст. 112

8. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – Стор. 1778. – Ст. 572.

9. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. авторів [заг. редакція М.Я Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

Вдовічена Л.І. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування

У статті проведено аналіз та досліджено основні положення Податкового кодексу України, які регулюють питання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Проведено умовний поділ норм Податкового кодексу України, що регулюють відносини в даній сфері, на дві групи: правостановлюючі норми та правозастосовні норми.

Ключові слова: подвійне оподаткування, Податковий кодекс України, правостановлюючі норми, правозастосовні норми, резидент, нерезидент.

Вдовичена Л.И. Налоговый кодекс Украины как элемент системы правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения

В статье проведен анализ и исследованы основные положения Налогового кодекса Украины, регулирующие вопросы деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения. Проведено условное разделение норм Налогового кодекса Украины, регулирующих отношения в данной сфере, на две группы: правоустанавливающие нормы и правоприменительные нормы.

Ключевые слова: двойное налогообложение, Налоговый кодекс Украины, правоустанавливающие нормы, правоприменительные нормы, резидент, нерезидент.

Vdovichena L.I. Tax Code of Ukraine as an element of the legal regulation of the state activities in the field of avoidance of double taxation

In the article the major provisions of the Tax Code of Ukraine, which regulate the activity of the state in the field of avoidance of double taxation are analyzed and studied. A conditional division of Tax Code of Ukraine regulating relations in this sphere into two groups: the law-setting norms and law-enforcement norms.

Key words: double taxation, the Tax Code of Ukraine, law-setting norms, law-enforcement norms, resident, non-resident.