

НИКІТІН В.В.

## ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ПРАВОВИХ ЗАСАД ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

### TO CHARACTERIZE THE LEGAL BASIS FOR THE PREVENTION OF DOUBLE TAXATION IN UKRAINE

Однією з передумов нормального функціонування системи оподаткування є стабільність податкового законодавства. Розширення міжнародної співпраці неминує породжує багатомірність оподаткування. У зв'язку із цим постає нагальна потреба детального вивчення сучасного стану правової регламентації подвійного оподаткування у світовому масштабі й накреслення напрямків розв'язання саме цієї проблеми в Україні. Іноземні інвестиції, операції іноземних компаній можуть серйозно постраждати, якщо існує ризик подвійного оподаткування доходу від таких інвестицій. Сприятливий бізнес-клімат створюється, в тому числі й завдяки міжнародним конвенціям та угодам про уникнення цього виду оподаткування, які залучають надходження в Україну іноземних інвестицій. Метою статті є надати характеристику правовим засадам запобігання подвійного оподаткування в Україні. У статті проаналізовано ряд національних та міжнародних нормативно-правових актів, положення яких закріплюють правові засади запобігання подвійного оподаткування в Україні. Аргументовано, що національне податкове законодавство закріплює пріоритет принципу резидентства, тобто доходи, які отримують резиденти України на території інших держав, враховуються при їх оподаткуванні на території нашої країни. Наголошено, що податкові норми містяться не тільки в законодавчих актах України, які містять лише основні норми і принципи, а й у постановках, декретах, наказах виконавчої влади (прем'єр-міністра, міністра фінансів, керівника податкового відомства). У цьому знаходить свій прояв такий правовий принцип, як право делегувати встановлені законодавчі повноваження органам виконавчої влади. З'ясовано, що національне податкове законодавство закріплює пріоритет принципу резидентства, тобто доходи, які отримують резиденти України на території інших держав, враховуються при їх оподаткуванні на території України. Зазначені положення є обов'язковими, за винятком випадків, коли між Україною й державою, в якій платник податків отримує доходи, укладено конвенцію (договір/ угоду). Визначено, що переважна більшість конвенцій (договорів/угод), укладених між Україною та іншими державами, визначення резидентства платників податків покладає на національне законодавство.

**Ключові слова:** *правові засади, правове регулювання, запобігання, подвійне оподаткування.*

One of the prerequisites for the proper functioning of the tax system is the stability of tax legislation. The expansion of international cooperation inevitably creates a multidimensional taxation. In this regard, there is an urgent need for a detailed study of the current state of legal regulation of double taxation on a global scale and outline areas for solving this problem in Ukraine. Foreign investment, operations of foreign companies can be seriously affected if there is a risk of double taxation of income from such investments. A favorable business climate is created, including through international conventions and agreements on the avoidance of this type of taxation, which attract foreign

investment to Ukraine. The purpose of the article is to describe the legal framework for the prevention of double taxation in Ukraine. The article analyzes a number of national and international regulations, the provisions of which establish the legal basis for the prevention of double taxation in Ukraine. It is argued that the national tax legislation establishes the priority of the principle of residence, ie income received by residents of Ukraine in other countries, are taken into account in their taxation in our country. It is emphasized that tax norms are contained not only in legislative acts of Ukraine, which contain only basic norms and principles, but also in resolutions, decrees, orders of the executive power (Prime Minister, Minister of Finance, head of the tax office). This is manifested in such a legal principle as the right to delegate the established legislative powers to the executive branch. It was found that the national tax legislation establishes the priority of the principle of residence, ie income received by residents of Ukraine in other countries, are taken into account in their taxation in Ukraine. These provisions are mandatory, except when a convention (agreement) has been concluded between Ukraine and the state in which the taxpayer receives income. It is determined that the vast majority of conventions (treaties / agreements) concluded between Ukraine and other states, the determination of the residence of taxpayers relies on national law.

**Key words:** *legal bases, legal regulation, prevention, double taxation.*

**Постановка проблеми.** Однією з передумов нормального функціонування системи оподаткування є стабільність податкового законодавства. Розширення міжнародної співпраці неминуче породжує багатомірність оподаткування. У зв'язку із цим постає нагальна потреба детального вивчення сучасного стану правової регламентації подвійного оподаткування у світовому масштабі й накреслення напрямків розв'язання саме цієї проблеми в Україні. Іноземні інвестиції, операції іноземних компаній можуть серйозно постраждати, якщо існує ризик подвійного оподаткування доходу від таких інвестицій. Сприятливий бізнес-клімат створюється, в тому числі й завдяки міжнародним конвенціям та угодам про уникнення цього виду оподаткування, які залучають надходження в Україну іноземних інвестицій.

**Стан дослідження.** Варто відзначити, що окремі проблемні питання, присвячені способам уникнення подвійного оподаткування у своїх наукових працях розглядали: І.В. Педь, О.Я. Бозуленко, А.С. Захаров, С.Ф. Сутирін, А.І. Погорлицький, С.Г. Пепеляєва, Г. П. Толстоп'ятенко та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі відсутні комплексні дослідження, присвячені характеристиці правових засад запобігання подвійного оподаткування в Україні.

Саме тому **метою статті** є: надати характеристику правовим засадам запобігання подвійного оподаткування в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Основним законодавчим актом України, що регулює податкові правовідносини, з 1 січня 2011 р. є Податковий кодекс України [1]. Цілком очевидно, що на сторінках цього дослідження варто звернути увагу на основні позитивні моменти у правовому регулюванні, зумовлені прийняттям такого акта.

По-перше, ПК України уніфікував більшість так званих загальноподаткових термінів, що, звичайно ж, дозволило ідентично їх застосовувати на практиці. Станом на сьогодні терміни, якими оперують у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, системно відзеркалені й у ПК України. Стаття 14 цього Кодексу містить дефініції таких понять, як «резиденти» (п. 14.1.212), «нерезиденти» (п. 14.1.122), «постійне представництво» (п. 14.1.193), «дохід із джерелом походження з України» (14.1.54), «дохід із джерелом походження за межами України» (14.1.55) [1].

По-друге, Податковий кодекс України передбачив спеціальну норму, яка встановлює порядок усунення міжнародного подвійного оподаткування. Його ст. 13 установлює загальні підходи до оподаткування іноземних доходів юридичних і фізичних осіб. Відповідно до підпунктів 13.1 і 13.2 ст. 13 ПК України [1] доходи, отримані юридичною особою-резидентом України з джерел за її межами, враховуються в повному обсязі під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування. При цьому витрати, здійснені резидентом України у зв'язку з одержанням доходів із джерел походження за межами України, враховуються в порядку й розмірах, установлених Кодексом. Відповідно до п. 13.3 ст. 13 ПК України [1] доходи, отримані фізичною особою-резидентом із джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного

оподаткованого доходу, крім тих, що не підлягають оподаткуванню в Україні згідно з положеннями цього Кодексу чи міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Норми ст. 13 ПК України передбачають також метод уникнення податкових зобов'язань (п. 13.4) й умови його застосування (13.5).

По-третє, Податковий кодекс України систематизував податкове законодавство. Відповідно до міжнародних стандартів ПК України складається із загальної і спеціальної частин [2, с. 80–82]. До загальної належать норми, що закріплюють загальні принципи, правові форми й методи податкового регулювання та контролю, функції податкових органів, розмежування повноважень держави в цілому й окремих її органів, що від імені держави здійснюють податкову політику, та деякі інші повноваження. Зазначені норми становлять підвалини податкової системи й політики держави. Спеціальна частина податкового законодавства має підпорядкований характер щодо частини загальної і складається з інститутів, що регламентують правовий режим сплати окремих видів податків, які визначаються за спеціальними об'єктами оподаткування. Саме особлива частина ПК України передбачає правила оподаткування прибутку й доходу, які використовуються в системі усунення подвійного оподаткування: особливості оподаткування податком на прибуток нерезидентів (ст. 160); оподаткування доходів, отриманих фізичними особами-нерезидентами (п. 170.10 ст. 170); оподаткування іноземних доходів фізичних осіб-резидентів (п. 170.11 ст. 170) [1].

По-четверте, Податковий кодекс передбачив порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (ст. 103) [1], який до прийняття ПК України було визначено на рівні підзаконного нормативно-правового акта [3].

Необхідно враховувати, що податкові норми містяться не тільки в законодавчих актах України, які містять лише основні норми і принципи, а й у постановках, декретах, ордонансах, наказах виконавчої влади (прем'єр-міністра, міністра фінансів, керівника податкового відомства). У цьому знаходить свій прояв такий правовий принцип, як право делегувати встановлені законодавчі повноваження органам виконавчої влади. При цьому всі ці акти виконавчої влади повинні доповнювати тексти законів і відповідати їм, бо інакше за заявою платників податків і відповідно до передбаченою в державі процедурою вони можуть бути визнані недійсними [4, с. 68–70].

Серед конвенцій (договорів/угод) про уникнення міжнародного оподаткування особливе місце належить договорам, у яких Україна виступає правонаступником СРСР відповідно до ст. 7 Закону «Про правонаступництво України» від 12 вересня 1991 р., № 543-ХІІ. У ньому Україна підтвердила свої зобов'язання щодо уникнення подвійного оподаткування, укладеним між СРСР та Іспанією, СРСР і Малайзією, СРСР і Японією. Незважаючи на те, що Україною було підтверджено зобов'язання в порядку правонаступництва Угодою між Урядом СРСР і Урядом республіки Кіпр «Про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна» від 26 серпня 1983 р., зазначений документ втратив свою силу 1 січня 2014 р. у зв'язку з прийняттям Конвенції між Урядом України й Урядом республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання уникнення від оподаткування стосовно податків на доходи від 8 листопада 2014 р. [5], яка була ратифікована Законом України «Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та Протоколу до неї» від 4 липня 2013 р. за № 412-VII [6].

Порядок застосування положень будь-якого міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування регулюється положеннями глави 10 ПКУ. Крім цього, 27 грудня 2012 р. ДПС України було опубліковано лист за № 12744/0/71-12/12-1017 «Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування» (далі – Рекомендації) [7], у якому на підставі системного аналізу конвенцій (угод/договорів) про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною з іншими державами, визначено загальні принципи цих правових актів і надано рекомендації щодо їх застосування.

Для визначення системи уникнення ЗПО в Україні необхідно насамперед проаналізувати правила уникнення ЗПО, встановлені нормами національного й міжнародного законодавства.

У п. 13.1 ст. 13 ПКУ закріплюється, що доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) із джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування в повному обсязі. Відповідно до п. 13.3 ст. 13 ПКУ доходи, отримані фізичною особою-резидентом із джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, які не підлягають оподаткуванню в Україні згідно з положеннями ПКУ чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. У пп. 170.11.1 п. 170.1 ст. 170 ПКУ зазначається: якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів фізичної особи є іноземним, сума такого доходу включається

до загального річного оподаткованого доходу платника податку, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. Отже, при визначенні доходів платників податків (як фізичних, так і юридичних осіб), що підлягають оподаткуванню, враховуються доходи, отримані резидентом із джерел за межами України.

Як бачимо, національне податкове законодавство закріплює пріоритет принципу резидентства, тобто доходи, які отримують резиденти України на території інших держав, враховуються при їх оподаткуванні на території України. Зазначені положення є обов'язковими, за винятком випадків, коли між Україною й державою, в якій платник податків отримує доходи, укладено конвенцію (договір/угоду). Критичний аналіз міжнародних конвенцій (договорів/угод) України з іншими державами про уникнення подвійного оподаткування свідчить, що переважна більшість із них ґрунтується на Типовій конвенції ОЕСР. У цьому міжнародно-правовому акті також закріплюється принцип резидентства. Інакше кажучи, в переважній більшості міжнародні конвенції (угоди/договори), укладені між Україною й іншими державами закріплюють пріоритет принципу резидентства. Виняток становлять: Конвенція між Урядом Республіки Австрія й Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи й на майно; Конвенція між Урядом України й Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи й на майно; Конвенція між Урядом України й Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи й на майно та деякі інші. У них надається право країні – джерелу отримання доходу – утримувати податки з таких доходів, тобто пріоритет надається принципу територіальності. Отже, положення норм зазначених правочинів щодо уникнення ЗПО, укладених між Україною та іншими державами щодо визначення пріоритету між принципами резидентства й джерела доходу, закріплюють пріоритет як принципу резидентства, так принципу територіальності.

Згідно з національним законодавством України (пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ) [1] резидентами є: юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї й імунітет; фізична особа–резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні; якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні; якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду й від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року. Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності; якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України в порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи [1].

За пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПКУ нерезиденти – це: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні; в) фізичні особи, які не є резидентами України [1].

Отже, для визначення резидентства фізичних осіб український законодавець застосовує такі критерії, як «місце проживання», «центр життєвих інтересів», «місце постійного перебування», «місце постійного проживання членів її сім'ї», «реєстрація фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності», «громадянин України», «реєстрація як самозайнятої особи», а для визначення резидентства юридичних осіб – «місце утворення», «законодавство утворення», «місцезнаходження».

Критерії резидентства в міжнародних конвенціях, укладених між Україною та іншими державами, систематизовані в Рекомендаціях щодо застосування конвенцій про уникнення по-

двійного оподаткування<sup>1</sup>, у ст. 1 яких зазначається, що вираз «...резидентом однієї Договірної держави» означає особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця проживання, постійного місця перебування, місця знаходження керівного органу, місця реєстрації або іншого аналогічного критерію. Якщо особа вважається резидентом обох Договірних держав або не належить до резидентів жодної з них, у конвенції (угоді/договорі) встановлюються відповідні правила, за якими визначається резидентський статус такої особи. Так, у випадку, якщо фізична особа одночасно вважається резидентом обох Договірних держав, її статус згідно з положеннями відповідної Конвенції визначається в такій послідовності:

а) особа вважається резидентом Договірної держави, де вона має постійне житло; якщо особа має постійне житло в обох державах, вона вважається резидентом тієї держави, де вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів);

б) у разі, коли держава, в якій особа має центр життєвих інтересів, не може бути визначена або коли особа не має постійного житла в жодній з держав, вона вважається резидентом тільки тієї держави, де вона звичайно проживає;

в) якщо особа зазвичай проживає в обох державах не проживає в жодній з них, вона вважається резидентом тільки тієї держави, громадянином якої вона є;

г) якщо особа є громадянином обох держав або не є громадянином жодної з них, компетентні органи Договірних держав вирішують це питання за взаємною згодою.

Таким чином, там, де виникає конфлікт між законодавствами 2-х держав, вважається, що резиденція – це місце, де фізична особа має житло і де воно повинно бути постійним. Якщо фізична особа має постійне житло в обох Договірних державах, перевага надається тій, з якою особисті й економічні зв'язки цієї особи є міцнішими. Під такими зв'язками розуміється центр життєвих інтересів особи. Якщо резиденція не може бути визначена за цим правилом, беруться до уваги такі додаткові критерії, як звичайне місце її проживання і громадянство. Якщо фізична особа має постійне житло в обох Договірних державах, необхідно розглянути відповідні факти, щоб бути впевненим, з якою з 2-х держав її особисті й економічні зв'язки міцніші. Розглядаються сімейні й соціальні зв'язки особи, її заняття, політична, культурна або інша діяльність, місце бізнесу, місце, з якого вона управляє своєю власністю та ін. Якщо особа, яка має житло в одній державі, набуває друге житло в іншій державі, зберігаючи перше, той факт, що вона зберігає його в середовищі, де вона постійно проживала, працювала, де знаходяться її сім'я і власність, може разом з іншими елементами демонструвати, що особа зберігає центр життєвих інтересів саме в першій державі. Якщо ж юридична особа є резидентом обох Договірних держав, вона вважається резидентом тієї держави, де розміщений її фактичний керівний орган [7].

**Висновок.** Отже, можемо констатувати, що переважна більшість конвенцій (договорів/ угод), укладених між Україною та іншими державами, визначення резидентства платників податків покладає на національне законодавство. Також у розглядуваних міжнародних конвенціях передбачається оподаткування такого виду активних доходів, як дохід від надання незалежних і залежних особистих послуг. За статтями 14 і 15 Рекомендацій дохід, одержуваний резидентом однієї Договірної держави від незалежних особистих послуг чи іншої діяльності незалежного характеру, платня, заробітна плата та інші подібні винагороди, отримувані резидентом Договірної держави у зв'язку з роботою за наймом, не повинні оподатковуватись у другій Державі. Отже, у досліджуваних правочинах, укладених між Україною та іншими країнами щодо уникнення ЗПО, для встановлення «національності» такого виду активних доходів, як дохід від надання незалежних і залежних особистих послуг, задіяно правило «здійснення діяльності».

Таким чином, як свідчать норми податкового законодавства, в Україні застосовуються такі правила уникнення ЗПО: а) надання пріоритету принципу «резидентства»; б) визначення «національності» платників податків залежно від правила «резидентства»; в) визначення «національності» активних доходів щодо правила «ділової установи» і «здійснення діяльності»; г) визначення «національності» пасивних доходів залежно від правила «джерела доходу»; д) застосування для уникнення ЗПО методу звичайного кредиту без обмежень.

#### Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : [від 02.12.2010 р. № 2755-VI] : станом на 17 січ. 2020 р. : відповідає офіц. тексту. Харків : Право, 2020. 844 с.
2. Петрова Г. В. Общая теория налогового права. Москва : ФБК-Пресс, 2004. 224 с.
3. Порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування :

затв. постановою Каб. Міністрів України від 06.05.2001 р. № 470. *Офіційний вісник України*. 2001. № 20. Ст. 862. Втрата чинності.

4. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Акад. праці і соц. відносин Федерації профспілок України. Київ, 2011. 213 с.

5. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання уникнення від оподаткування відносно податків на доходи : від 08.11.2012 р. *Офіційний вісник України*. 2013. № 78. Ст. 2920.

6. Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та Протоколу до неї : Закон України від 04.07.2013 р. № 412-VII. *Офіційний вісник України*. 2013. № 57. Ст. 2059.

7. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування : лист Держ. податк служби України від 27.12.2012 р. № 12744/0/71-12/12-1017. *ZakonOnline*. URL: [https://zakononline.com.ua/documents/show/217877\\_\\_217942](https://zakononline.com.ua/documents/show/217877__217942).

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.3-2.25>

ПЕЛЕХ М.І.

### **ФАКТОРИ, ЯКІ ВПЛИВАЮТЬ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗАХОДІВ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРИМУСУ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ НАЦІОНАЛЬНОЮ ПОЛІЦІЄЮ УКРАЇНИ**

### **FACTORS THAT CONTRIBUTE TO THE EFFICIENCY OF VISITS TO THE ADMINISTRATIVE STOVE, WHICH CAN BE STAGNATED BY THE NATIONAL POLICE OF UKRAINE**

Ефективність заходів адміністративного примусу, які застосовуються Національною поліцією залежить від низки об'єктивних та суб'єктивних факторів. Кожний фактор прямо чи опосередковано здійснює вплив на діяльність Національної поліції, а отже здійснює вплив і на ефективність заходів адміністративного примусу, що застосовуються вказаними підрозділами. Головним завданням, яке стоїть перед науковцями, що досліджують проблематику застосування заходів адміністративного примусу у діяльності Національної поліції, є пошук шляхів з підвищення ефективності застосування вказаних заходів адміністративного примусу для досягнення найбільшої їх дієвості та підтримання справедливого балансу між приватними та суспільними інтересами. Метою статті є визначення факторів, які впливають на ефективність заходів адміністративного примусу, що застосовуються Національною поліцією України та напрямів підвищення їх ефективності. Під час дослідження охарактеризовані фактори, які впливають та зумовлюють ефективність здійснення Національною поліцією заходів адміністративного примусу. Доведено, що напрямами підвищення ефективності заходів адміністративного примусу, які застосовуються Національною поліцією України є: підвищення якості правового регулювання та нормативно-правових актів у сфері здійснення Національною поліцією заходів адміністративного примусу; необхідність вдосконалення рівня професійної правосвідомості працівниками Національної поліції; підвищення рівня матеріально-технічного та фінансового забезпечення працівників Національної поліції; запровадження системи оцінювання застосування працівниками Національної поліції заходів адміністративного примусу. Визначено, що рівень