

ІСТОРИКО-ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЮРИДИЧНА СУТНІСТЬ ПРАВОВОЇ КОНСТРУКЦІЇ «ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ»

HISTORICAL AND LEGAL NATURE OF DOUBLE TAXATION AND LEGAL ESSENCE OF THE LEGAL CONSTRUCTION "DOUBLE TAXATION"

Дніпров О.С., д.ю.н., старший дослідник,
ректор

Київський національний університет будівництва і архітектури

Нікітін В.В., д.ю.н.,
професор кафедри політичних наук і права

Київський національний університет будівництва і архітектури

У статті розкрито історичний та правовий аспект виникнення та подальше існування подвійного оподаткування в податкових системах України та інших країн світу та безпосередній вплив конструкції «подвійного оподаткування» на правові аспекти функціонування окремих частин фінансових систем.

Наводиться визначення категорії «подвійне оподаткування», що використовується задля визначення ідентифікаторів податкових відносин з іноземними елементами та їх особливий вплив. Крім того, у статті наводяться категорії суспільних відносин у яких безпосередньо застосовуються правові категорії вузького та широкого значення подвійного оподаткування. Відзначаються світові глобалізаційні процеси, що впливають на становлення визначення «міжнародного оподаткування» та співвідношення з поняттям «подвійне оподаткування».

Проводиться послідовний правовий аналіз, з урахуванням історичних аспектів, виникнення та становлення правової конструкції «подвійне оподаткування». Аналізується співвідношення поняття «подвійне оподаткування» з іншими поняттями у системі оподаткування та фінансового права.

У статті розглядається виникнення подвійного оподаткування в контексті якісного поширення міжнародної економічної діяльності й інвестування за кордоном, а також зростання податкових ставок на доходи до такого рівня, що таке оподаткування стало значною перешкодою для ведення господарського обороту. Окремо звертається увага на причини виникнення подвійного оподаткування та здійснюється комплексний аналіз виникнення таких причин. За результатами проаналізованого надаються висновки та визначення щодо подвійного оподаткування.

Визначаються ознаки подвійного оподаткування та їх змістовний вплив на правові наслідки у системах оподаткування.

Ключові слова: податок, оподаткування, подвійне оподаткування, система оподаткування, міжнародне подвійне оподаткування, історико-правова природа, правова конструкція оподаткування.

The article reveals the historical and legal aspect of the emergence and further existence of double taxation in the tax systems of Ukraine and other countries of the world and the direct impact of the construction of "double taxation" on the legal aspects of the functioning of certain parts of financial systems.

The definition of the category "double taxation" is given, which is used to determine the identifiers of tax relations with foreign elements and their special impact. In addition, the article lists the categories of social relations in which legal categories of narrow and broad meaning of double taxation are directly applied. World globalization processes affecting the formation of the definition of "international taxation" and the relationship with the concept of "double taxation" are noted.

A consistent legal analysis is conducted, taking into account historical aspects, the emergence and formation of the legal structure "double taxation". The relationship between the concept of "double taxation" and other concepts in the system of taxation and financial law is analyzed.

The article examines the emergence of double taxation in the context of the qualitative spread of international economic activity and investment abroad, as well as the growth of income tax rates to such a level that such taxation has become a significant obstacle to economic turnover. Separate attention is paid to the causes of double taxation and a comprehensive analysis of the occurrence of such causes is carried out. Based on the results of the analysis, conclusions and definitions regarding double taxation are provided.

The signs of double taxation and their substantive impact on legal consequences in taxation systems are determined.

Key words: tax, taxation, double taxation, taxation system, international double taxation, historical and legal nature, legal structure of taxation.

В дослідженні проблем правового становища у сфері оподаткування особливе місце відводиться не тільки його суб'єктам, а й питанням подвійного оподаткування. Останнім часом простежується зростання активності та ролі інститутів правових податкових режимів і не тільки у дослідженні та пошуку механізмів їх моніторингу, а й в організації системних, функціональних інструментів постійного аналізу якості нормативних правових актів та ефективності їх застосуванні.

Податки та правова система оподаткування є обов'язковим елементом фінансового середовища будь-якої сучасної демократичної держави. І кожна держава забезпечує відповідні правові умови для запровадження правового режиму оподаткування.

Питання оподаткування завжди цікавило науковців та інших учених, були представлені на міжнародних форумах, проведених Міжнародною торговельною палатою в 1920, 1921, 1923 і 1924 роках. На Генуезькій міжнародній фінансовій конференції (1923 р.) вперше було заяв-

лено про існування проблем подвійного оподаткування й витоку капіталів з метою ухилення від сплати податків. Друга проблема мала негативний вплив на економічне становище держав, а також свідчила про неможливість останніх в односторонньому порядку розв'язати зазначені проблеми.

Категорією «подвійне оподаткування» користуються зарубіжні фахівці з метою ідентифікації податкових відносин з іноземним елементом. У вітчизняній доктрині податкового права використання цього поняття пов'язують з появою перекладу монографії американського вченого Р. Л. Дорнберга «Міжнародне оподаткування» в 1977 р. [1]. Сучасні науковці розглядають подвійне оподаткування у декількох варіаціях праворозуміння, зокрема у вузькому й у широкому. У першому значенні ця правова категорія застосовується для визначення кола суспільних відносин, пов'язаних із державним оподаткуванням осіб, які тимчасово перебувають на території певної держави та підпадають під дію її податкової юрисдикції. Більше того,

розглядуване поняття стосується випадків визначення процедури оподаткування доходів, які отримані резидентами за межами держави. У широкому ж розумінні подвійне оподаткування характеризує різні аспекти взаємодії податкових органів держав, дієвого обміну інформацією, запобігання міжнародному ухиленню від сплати податків на міжнародному рівні та інші питання співпраці держав у сфері оподаткування, які регламентовані багатосторонніми та двосторонніми договорами у податковій сфері.

Глобалізаційні перетворення створюють умови поступового переходу від застосування категорії «міжнародне оподаткування» у вузькому сенсі, що зумовлено постійним розвитком співробітництва між державами з питань функціонування дієвого механізму усунення подвійного оподаткування та запобігання цьому явищу.

Вибудова парадигми міжнародного подвійного оподаткування здійснюється під тиском процесів світової економіки – глобалізація і податкова конкуренція. Ще в 70–80-ті роки ХХ ст. почалося створення єдиного політичного, інформаційного й фінансового простору, в той час, як дискусії щодо глобальних проблем розгорнулися й переросли в так званий глобальний диспут (*global talk*) тільки в останнє десятиліття цього століття.

Враховуючи значимість інтернаціоналізації фінансових потоків дуже часто світову глобалізацію ототожнюють з її головним різновидом – фінансовою глобалізацією. Фахівці в сфері економіки наполягають, що остання не означає об'єднання грошових систем як в Європейському Союзі. Адже цей процес може вміщувати й інші компоненти, перш за все створення єдиної бюджетно-податкової і грошово-кредитної політики, наднаціональних банківських установ і низки інших елементів. Фінансова глобалізація має такі цілі:

- 1) формування єдиного фінансового простору і всесвітнього товарного ринку,
- 2) об'єднання фінансових ресурсів для глобальних інвестиційних проєктів,
- 3) створення передумов для функціонування єдиної всесвітньої валюти,
- 4) поява нових рушіїв для конкуренції.

Сучасні автори-правознавці по-різному визначають категорію «подвійне оподаткування».

У свою чергу вважаємо кращим оперувати поняттям «подвійне оподаткування». Адже йтиметься передовсім про двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування як про спосіб боротьби з ухиленням від сплати податків та усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Подвійне оподаткування виникає з різних причин. Назвемо їх:

- 1) платник податків одночасно визнається резидентом відразу декількох держав відповідно до внутрішнього законодавства, внаслідок чого несе податкову відповідальність перед кожною із них;
- 2) платник податку є резидентом однієї держави, а об'єкт оподаткування перебуває на території інших держав;
- 3) об'єкт оподаткування перебуває в кількох державах навіть за умови того, що платник податків не є резидентом жодної з них.

Поява вищенаведених причин обумовлена різними підходами держав до питання взаємозв'язку суб'єкта й об'єкта оподаткування, що пояснюється відмінністю в їх податкових системах, економічній політиці, у фінансових інструментах, а також невідповідністю національних законодавств.

На нашу думку, доцільно вести мову про те, що подвійне оподаткування виникло в контексті якісного поширення міжнародної економічної діяльності й інвестування за кордоном, а також зростання податкових ставок на доходи до

такого рівня, що таке оподаткування стало значною перешкодою для ведення господарського обороту.

Перехід України до ринкових відносин спричинив велику кількість складних проблем правового регулювання, в тому числі й у податковій сфері. Цілком очевидно, що для окреслення основних засад боротьби з таким негативним для платників податків явищем, як «подвійне оподаткування» слід передусім визначити його юридичну конструкцію і причини, що зумовлюють його виникнення. Зараз, в українській і зарубіжній правовій літературі існує достатньо дефініцій розглядуваного поняття. Вони формуються з урахуванням із норм про усунення або уникнення подвійного оподаткування, існуючих у національних законодавствах різних держав. Досліджуване поняття формують також виходячи з практики міжнародних договорів у сфері уникнення подвійного оподаткування [2].

Варто зазначити, що науковцями та й практиками подвійне оподаткування трактується як негативне явище, яке створює перешкоди для ефективного розвитку економіки держави, правового режиму оподаткування та платників податків. Його негативний вплив на останніх є очевидним і воно посилює податковий тягар на осіб, змушених його нести, покладає додаткові податкові зобов'язання на платників, і, як наслідок – призводить до скорочення прибутку. Як слушно зауважують Ю. В. Сибірянська й Г. О. Колесніченко [3], це у свою чергу зменшує заінтересованість суб'єктів у здійсненні господарської діяльності, а Ю. Г. Дем'янчук переконує, що господарська діяльність в умовах її подвійного оподаткування взагалі втрачає всякий сенс, а саме таке оподаткування порушує приватні інтереси платників податків, збільшуючи податковий тягар на них. Його негативний вплив для держави не є таким очевидним. Адже на перший погляд оподаткування платників, навіть тих, які вже сплатили такі ж податки в іншій країні, збільшує надходження до Державного бюджету, забезпечуючи інтереси з формування публічних фінансових ресурсів [4].

Виходячи із цього подвійне оподаткування можна було б охарактеризувати як прагнення держави до забезпечення публічних інтересів щодо формування бюджету, а порушення приватних інтересів пояснити загальним конфліктом останніх, що неминуче виникає у процесі оподаткування.

Порушення приватних інтересів при подвійному оподаткуванні призводить до того, що платники податків або вдаються до ухилення від нього, або згортають власну діяльність як неефективну. Подібні наслідки, як слушно наголошує В. В. Князьков, свідчать про перебік при такому оподаткуванні балансу приватних і публічних інтересів у бік публічних інтересів [5].

Подвійне оподаткування виступає яскравим прикладом перекосу у співвідношенні приватних і публічних інтересів, коли, маючи на меті такі публічні інтереси, як наповнення бюджету, держава шляхом екстенсивного використання податкового суверенітету встановлює податки, які вже сплачувалися платником, порушуючи при цьому приватні інтереси з отримання прибутку (доходів). Унаслідок цього платники податків вдаються до ухилення від сплати податків, згортання господарської діяльності в міжнародній сфері, що, у свою чергу, призводить до зменшення надходжень до бюджету, а тому публічні інтереси, досягнення яких обґрунтовується запровадження подвійного оподаткування, не забезпечуються [6].

Подвійне оподаткування породжується комплексом причин. Розглянемо їх в більш розгорнутому вигляді.

А. До соціально-економічних належать: (а) необґрунтовано високий сукупний податковий тягар, який несе платник податків; (б) оподаткування, що не враховує специфіки окремих видів фінансово-господарської діяльності (сезонність у сільському господарстві); (в) відсутність у певні періоди оборотних активів, що зумовлено специ-

фікою окремих видів діяльності. Значний вплив чинить і нестабільність економічної ситуації в державі, коли не в змозі забезпечити захист платника податків від фінансово-економічних криз. У подібній ситуації платник прагне законними й незаконними способами створити гарантовані резерви, швидко дістати прибуток, перевести його в активи, які найменше зазнають впливу кризи. При цьому він виходить з того, що сукупна вигода, яку він одержить у результаті вчинення податкового правопорушення, стане для нього настільки суттєвою, що навіть правові наслідки, які він понесе, матимуть для нього менше значення: тобто сума прихованого податку буде більшою, ніж санкції за несплату.

Б. Причини політичного характеру пов'язані з низькою реалізацією державою функцій податків. Регулювання окремих видів діяльності за допомогою податків на практиці практично не здійснюється, а тому збільшується кількість організацій, зайнятих у високоприбуткових секторах економіки (видобуток сировини, ресурсів або корисних копалин), що призводить до повної залежності економіки держави від динаміки вартості конкретного виду ресурсу.

В. Технічні причини зумовлені недостатньо раціональним механізмом податкового контролю. Чинне податкове законодавство передбачає доволі значний обсяг різних видів бухгалтерської звітності по окремих видах податків, покликаної зробити фінансово-господарські операції прозорими для податкових органів, які не досягають своєї мети. З одного боку, ці органи не можуть контролювати всі фінансово-господарські операції організації на підставі документів, що їм надаються, а з другого – платникові податків доводиться утримувати значний штат бухгалтерських працівників.

Г. Проблеми правового характеру пояснюються наявністю значної кількості протиріч і колізій у чинному податковому законодавстві, причиною чого слід назвати уповільнене реагування останнього на суттєві зміни в суспільних відносинах. Платники податків, як правило, не пов'язують сплату податків і зборів з одержанням соціальних дотацій, пенсій, заробітної плати представникам бюджетної сфери. Цей процес, будучи конституційним обов'язком кожного громадянина, сприймається як відчуження частини його коштів на користь невизначеного суб'єкта. Ця колізія у свідомості платника податків і провокує його на скоєння діянь, пов'язаних з ухилянням від сплати податків і зборів.

Д. Питання організаційного характеру до яких належать існуючі недоліки у процесуальному забезпеченні реалізації приписів матеріальних податково-правових норм.

В українській і зарубіжній науковій юридичній літературі зустрічаємо надзвичайно багато дефініцій поняття «подвійне оподаткування». Зазначимо, що податкове законодавство кожної країни містить норми фактично про уникнення або усунення подвійного оподаткування. Крім того, й у багатьох міжнародних договорах містяться положення, що регулюють це питання. Утім розглядуване поняття, як правило, міститься і в теоретичних працях, і в коментарях. Іншими словами, не існує якогось одного загальноновизнаного нормативного визначення категорії «подвійне оподаткування», чим і можна пояснити таку різноманітність її трактування.

Подвійне оподаткування в широкому розумінні можна визначити як дворазове або багаторазове оподаткування відповідним встановленим податком (чи податками) одного й того ж об'єкта, що відповідно до норм податкового законодавства підлягає обов'язковому оподаткуванню.

Деякі визначення досліджуваного поняття вирізняються своєрідністю. Приміром, подвійне оподаткування – це подвійна чи більшою мірою податкова система як результат накладення декількох податків на одну й ту

ж власність. Однозначно погодитися із цим тлумаченням фактично не можливо. Якщо під поняттям «податкова система» (за загальним правилом) розуміється сукупність податків, зборів, мита та інших платежів, що стягуються в установленому порядку із платників податків – юридичних і фізичних осіб на території країни, а також форм і методів їх побудови [7], доцільніше вести мову про подвійне оподаткування як радше явище, ситуація чи юридичний факт, оскільки при цьому виникають податкові правовідносини. Що ж стосується системи, тут має місце перетинання або накладення податкових систем 2-х чи більше держав, що тягне за собою збільшення податкового зобов'язання платників податку і як наслідок – подвійне оподаткування.

Інколи при визначенні подвійного оподаткування спираються на його види, на окремі випадки його виникнення, але подібні дефініції не містять сутності цього поняття.

Більш розгорнуте тлумачення дефініції цього поняття запропонував М. П. Кучерявенко, який подвійним оподаткуванням (*double taxation*) називає оподаткування одного податкового об'єкта певного платника одним і тим самим податком за один і той же самий податковий період [8]. Ця проблема перебуває на перетині категорій «об'єкт оподаткування» і «платник податку». З одного боку, виникає доволі складна ситуація у визначенні підгрунтя оподаткування, оскільки його не просто встановити при багатоманітності доходів за межами держави і всередині її. А з іншого боку, поділ платників податків на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових стягнень (вилучень) [9].

Вважаємо, що за основу доречно взяти таке визначення: подвійне оподаткування – це випадки, коли об'єкт податку або його платник в рамках однієї чи декількох фіскальних юрисдикцій оподатковується податком конкретного виду більше одного разу [10]. Таке тлумачення найглибше розкриває сутність подвійного оподаткування в широкому розумінні.

Як справедливо підкреслює М. П. Кучерявенко, проблема подвійного оподаткування виникає у конкретних випадках, зокрема, при оподаткуванні доходів, отриманих резидентами за кордоном, при змішаному порядку сплати податку, при оподаткуванні частини прибутку підприємств, що розподіляється [11].

Перший випадок – оподаткування доходів, отриманих резидентами за кордоном – виникає, коли особа (як фізична, так і юридична), будучи резидентом однієї держави, набуває доходів (прибутку) від господарської діяльності, яку вона провадить на території тієї держави, де вона є нерезидентом. За таких умов особа зобов'язана сплатити податки на території держави фактичного здійснення своєї господарської діяльності. Проте крім цього, ця ж особа буде сплачувати податки і в країні свого резидентства. У такій ситуації вирішити наведені колізії можливо шляхом укладення спеціальних міжнародних угод відповідно до яких оподаткування здійснюватиметься лише в одній з держав або ж у рамках національного законодавства відповідної країни. Як встановлено приписами статті 13 Податкового кодексу України, суми податків на прибуток або доходи, отримані за межами території України, зараховуються при сплаті особами податків із прибутку або доходу в останній.

У ситуаціях змішаного порядку сплати податку відбувається оподаткування осіб, які сплачують податок і подають декларацію про доходи в різні країни. У випадку оподаткування частини прибутку підприємств, яка розподіляється, проблема полягає в тому, що прибуток, який розподіляється обкладається податком двічі. Перший раз сплата податків відбувається при нарахуванні податку на прибуток підприємства в цілому, вдруге – при оподаткуванні різних дивідендів. У цьому разі можливе як використання різних ставок для розподіленого й нерозподіленого при-

бутку, так і повне або часткове звільнення від оподаткування дивідендів або розподіленого прибутку.

Ключовою рисою подвійного оподаткування є те, що наслідком цього явища є обкладення податком певного об'єкта оподаткування. Другою ознакою подвійного оподаткування є ідентичність платника податку. На цьому підґрунті базується механізм міжнародного подвійного оподаткування, позаяк постулат обмеженого податкового обов'язку встановлює приписи щодо обкладення податком об'єкта оподаткування, у той час як постулат необмеженого податкового обов'язку передбачає приписи щодо визначення резидентського статусу платника податку. Наступною рисою подвійного оподаткування є стягнення з платника податку щодо відповідного об'єкта оподаткування подібного чи аналогічного податку більш ніж один раз. Ще однією рисою подвійного оподаткування є проведення оподаткування платника податку однією чи кількома окремими податковими юрисдикціями, що дозволяє встановити конкретний вид подвійного оподаткування, позаяк оподаткування в межах однієї податкової юрисдикції породжує внутрішнє подвійне оподаткування, а участь кількох юрисдикцій під час оподаткування певного об'єкта – зовнішнє (міжнародне) оподаткування. Не менш важливою ознакою подвійного оподаткування є його проведення щодо ідентичних об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий податковий період [11].

Подвійне оподаткування фактично може бути повторним оподаткуванням одного й того ж об'єкта, але різними податками. У такому випадку сфера подвійного оподаткування стає ширшою, але зміст звужується обкладенням однотипними податками одного і того ж об'єкта. Приміром, сплата платником акцизів за рахунок доходів, з яких вже сплачено податок на прибуток, не вважається подвійним оподаткуванням, оскільки йдеться про різні за організацією податки з різними економічними наслідками. Подвійного оподаткування зазнають не тільки особи юридичні, а й індивідуальні платники – фізичні особи [12].

Загальноприйняте розуміння однократності оподаткування передбачає обкладення певним податком одного й того самого об'єкта лише один раз за відповідний податковий період. Подвійне оподаткування можливе, якщо один і той же об'єкт чи суб'єкт підлягає оподаткуванню податками більше одного разу протягом календарного року чи іншого періоду часу, по закінченні якого визначається податкова база й вираховується сума податку, яку належить сплатити. Якщо між першим і наступним оподаткуванням існує значний проміжок часу – більший, аніж визначений для цього виду податку податковий період, можна вести мову про вихід за межі одного об'єкта оподаткування. В такому випадку процедура подвійного оподаткування не застосовується і має вже іншу правову природу походження.

Важливим є досягнення шкідливості цього явища як для платників податків, так і для держави. Держава має на меті наповнення державного бюджету за рахунок податків та обов'язкових платежів і забезпечення недискримінаційного оподаткування шляхом диференційованих підходів до суб'єктів оподаткування. З точки зору державних інтересів, подвійне оподаткування спричиняє колізії й негативні економічні наслідки – вплив на прямі й «портфельні інвестиції», на обсяг державних доходів та їх розподіл за національно-територіальною ознакою. А ось неврегульоване подвійне оподаткування для платників є непомірним тягарем, при якому втрачається сенс господарської діяльності, адже збільшує податкове навантаження в декілька разів і породжує виникнення додаткових податкових зобов'язань, як наслідок зменшується прибуток і втрачається заінтересованість до будь-якої діяльності. Більше цього, подвійне оподаткування здійснює свій негативний вплив і на обмін товарами, послугами, здобуття капіталу, технологій і робочої сили.

Таким чином, міжнародним подвійним оподаткуванням є явище, коли відбувається оподаткування відповідного об'єкта окремого платника податку більше одного разу за ідентичний проміжок часу в межах декількох податкових юрисдикцій [13].

1. При подвійному оподаткуванні певний об'єкт або суб'єкт податку оподатковується більше одного разу подібними чи аналогічними податками [12].

2. Подвійне оподаткування здійснюється у межах однієї чи декількох фіскальних юрисдикцій. У кожній державі діє певна система протидії подвійному оподаткуванню на внутрішні доходи, зокрема, не допускається, щоб один і той самий дохід оподатковувався податком двічі – при утворенні й розподілі доходів і на стадії зарахування його в дохід фізичної особи чи фірми кінцевих акціонерів. Якщо ж джерело доходу знаходиться в одній державі, а той, хто його отримує, є резидентом іншої, існує ризик, що один і той же дохід оподатковуватиметься двічі. У цьому разі потрібна особлива система усунення подвійного оподаткування на доходи, переміщені з однієї юрисдикції в іншу [9].

3. Подвійне оподаткування вважається дійсно подвійним, якщо воно здійснюється стосовно одних і тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той же податковий період [12].

Свого часу Адам Сміт основним принципом оподаткування назвав принцип стимулювання, тобто формування економічних і правових інтересів провадження певної діяльності й отримання вищих доходів. Сучасна практика побудови та функціонування податкових систем в різних країнах вимагає врахування окрім традиційних принципів, ще й специфічних: (а) податки належить мінімізувати, щоб переорієнтувати фіскальну функцію на стимулюючу; (б) справедливість використання податкових механізмів передовсім має базуватися на недопущенні подвійного оподаткування; (в) сума сплаченого податку повинна бути еквівалентна вартості товарів і послуг, які отримують платники податків від держави; (г) об'єкт оподаткування слід визначати відповідно до «розумного оптимуму», зі стягненням не більше третини доходу [9].

На підставі зазначених характерних ознак подвійного оподаткування І. Ю. Петраш наводить авторську дефініцію останнього, яка вважатиметься основоположною в подальшому дослідженні: це негативне явище, за якого певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується понад один раз подібними або аналогічними податками в межах однієї чи декількох фіскальних юрисдикцій за один і той самий відрізок часу (податковий період) [14].

У низці міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачено випадки, за яких на тих або інших суб'єктів не поширюються положення того чи іншого міжнародного договору (правочину). Обмеження дії останнього йменується обмеженням пільг. Отже, згідно з положеннями зазначеного договору оподаткування є пільговим. Взаємне надання резидентам договірних держав права на одноразове оподаткування прирівняне до пільг. Термін «пільга», до речі, згадується в низці міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Причому цим поняттям оперують не тільки в російському варіанті міжнародних договорів. У варіанті англійському використовується поняття *benefits*, перекладається як вигода.

Пільги по податках і зборах, передбачені податковим законодавством, надають переваги окремим категоріям платників порівняно з іншими платниками, включаючи можливість не сплачувати ці податки і збори або сплачувати їх у меншому розмірі. Отже суттєвою ознакою пільги є саме перевага.

Причиною, через яку представники різних держав укладають міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, є вільний міжнародний обмін това-

рами, роботами й послугами. Ці правочини укладаються не з метою надати перевагу транснаціональним компаніям та іншим організаціям, доходи яких підпадають під оподаткування у 2-х і більше державах. Сутність подвійного оподаткування полягає в тому, що організація стає зобов'язаною сплатити податок не в одній державі, а в кількох – 2-х і більше. Відповідно, податок, що підлягає сплаті, стає більшим. Якщо організації, які не здійснюють діяльність в зарубіжних державах і не отримують доходів з іноземних джерел, сплачують податок в однократному розмірі, то організації, які провадять її в таких державах або отримують доходи з іноземних джерел, стають зобов'язаними сплачувати податок удвічі (або більше) більше, оскільки сплачувати податок належить як у зарубіжній державі, так і в державі – постійному місці знаходження платника. Збільшення податкового тягара зменшує прибуток, який отримує особа, яка здійснює міжнародну діяльність. Його зменшення перетворити останню на малопривабливу й повністю ліквідувати міжнародний обмін товарами, роботами й послугами.

Уряди різних країн вважають подвійне оподаткування досить вагомою проблемою, негативним явищем, яке необхідно усувати. Угоди й конвенції, що укладаються між державами націлені не на надання тих чи інших податкових переваг платникам податків, а на усунення дискримінаційного оподаткування організацій і фізичних осіб, насамперед власних платників податків, які здійснюють міжнародну діяльність. На нашу думку, подвійне

оподаткування дійсно можна назвати дискримінаційним, а значить, притрівнювати його до пільги абсолютно хибний крок. Ліквідація міжнародного подвійного оподаткування, а також створення умов для його уникнення – це заходи, спрямовані на зрівняння у правах осіб, які підпадають під дію податкового законодавства 2-х і більше держав, з тими, які діють у рамках однієї юрисдикції.

Укладаючи міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, уряди держав керуються інтересами передусім власних платників податків – резидентів або осіб, які мають постійне місцезнаходження на їх території, заохочуючи тим самим їх діяльність на міжнародному ринку.

У результаті подвійного оподаткування виникають ситуації, коли особи, які знаходяться в рівному становищі і які отримали однаковий оподатковуваний дохід, сплачують податок фактично за різними ставками, а саме: організації, що зазнали подвійного оподаткування, сплачують податок у подвійному (або більшому) розмірі. Отже, цілком зрозуміло, що цей вид оподаткування явно суперечить сутності принципу справедливості.

У сучасній науці фінансового права зазначений принцип має 2 аспекти – справедливість по горизонталі і справедливість по вертикалі. Перший розуміється так: особи, які перебувають у рівному становищі і які отримали однаковий оподатковуваний дохід, мають сплачувати податок за єдиною ставкою, а другий означає, що до більш високих доходів треба застосовувати підвищені ставки податку [15].

ЛІТЕРАТУРА:

1. Дорнберг Р. Л. Міжнародне оподаткування. [пер. 2-го англ. вид.]. Київ : Абрис, 1997. 304 с.
2. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 213 с.
3. Сибірянська Ю. В., Колесніченко Г. О. Проблеми подвійного оподаткування в Україні. *Економіка: теорія та практика*. 2013. № 1. С. 43–51.
4. Демянчук Ю. Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування. *Держава та право*. Юридичні і політичні науки : зб. наук. пр. Київ, 2003. Вип. 47. С. 279–284.
5. Князьков В. В. Приватні та публічні начала у господарській діяльності: проблеми теорії. *Наука та правоохорона*. 2013. № 4, ч. 2. С. 330–335.
6. Михалчич В. М. Вплив подвійного оподаткування на співвідношення приватних та публічних інтересів. *Актуальні проблеми законодавства України: пріоритетні напрями його вдосконалення* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 10–11 жовт. 2014 р.). Одеса, 2014. С. 86–88.
7. Селезень П. О. Арбітражна клаузула в договорах про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна. *Порівняльне правознавство: сучасний стан і перспективи розвитку* : зб. матеріалів міжнар. наук. симпозіуму ["Дні порівняльного правознавства"], (м. Київ, 8–11 квіт. 2009 р.). Київ, 2009. С. 397–400.
8. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посіб. Харків : Легас, 2001. 304 с.
9. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник. Харьков : Легас, 2001. 584 с.
10. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні : навч. посіб. / за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ : Дія, 2000. 320 с.
11. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас; Право, 2005. Т. 3. Учение о налоге. 687 с.
12. Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки). Київ : Либідь, 1992. 328 с.
13. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 213 с.
14. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Львів, 2003. 190 с.
15. Нікітін В. В. Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів : дис. док. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021.