Таврійська державна агротехнічна академія

Кафедра “ Аналіз і фінанси”

РЕФЕРАТ

на тему:

ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ:

СУТЬ, ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УНИКНЕННЯ

Виконав Компанієць Є.О.

Перевірив Сєнік В.М.

м. Мелітополь

2006 р.

Провідна роль у забезпеченні виконання державою функцій щодо регулювання економічних процесів належить податкам. Саме податково –бюджетна й кредитно – грошова політика є ефективними методами державного регулювання ринкової економіки, що застосовуються в більшості західних країнах протягом багатьох десятиріч. Тому і одним із актуальних проблем є питання подвійного оподаткування та його уникнення.

Поняття "подвійне оподатковування" означає обкладання одного податкового об'єкта тим самим (або аналогічними податками), за той самий відрізок часу (найчастіше податковий період).

Проблема подвійного оподатковування знаходиться на своєрідному стику категорій об'єкта оподатковування й платника. З одного боку, виникає досить складна ситуація при визначенні оподатковуваної бази, так як її непросто визначити при різноманітті доходів за межами держави й у його рамках. З іншого боку, розмежування платників на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів й, відповідно, податкових вилучень.

Стаття 19 Закону України "Про систему оподатковування", що регулює усунення подвійного оподатковування, зараховує суму доходу, отриману за кордоном, у загальну суму доходу, що підлягає оподатковуванню в Україні й зараховується при визначенні розміру податку. При цьому розмір зарахованих сум не може перевищувати суму податку, що підлягає до сплати в Україні, потрібне обов'язкове письмове підтвердження податкового органа відповідної іноземної держави про факт сплати податку й наявності міжнародних договорів про усунення подвійного оподатковування.

Питання подвійного оподатковування виникає в декількох випадках:

1. При оподатковуванні доходів отриманих резидентами за кордоном. У даній ситуації вирішення протиріччя можливо в рамках спеціальних міжнародних угод у відповідності, з якими оподатковування відбувається в одній з держав або регулюється в рамках національного законодавства. Суми податків на прибуток або доходи, отримані за межами території, зараховуються при сплаті ними податків із прибутку або доходу в Україні.

2. При змішаному порядку сплати податку. Подібна ситуація виникає при оподатковуванні осіб, які сплачують податок і подають декларацію про доходи в різних місцях.

3. При оподатковуванні розподіляємої частини прибутку підприємств. Проблема полягає в тім, що прибуток, що підлягає розподілу, обкладається податком два рази: перший раз - при нарахуванні податку на прибуток (доход) підприємства, другий - при оподатковуванні дивідендів. Такий механізм підриває стимули до зростання прибутку або його частини, що розподіляється через дивіденди. У цьому випадку можливе використання різних ставок для розподіленого й нерозподіленого прибутку, повне або часткове звільнення від оподатковування дивідендів або розподіленого прибутку. Використання більш складного методу припускає частковий залік податку, виплаченого підприємством при оподатковуванні доходів акціонерів.

Подвійне оподатковування не обов'язково означає буквальне використання однакових податкових важелів, але можливо й при частковому накладенні одного об'єкта на іншій, причому це може відбуватися як у рамках однієї держави, так і при дії різних податкових систем. Важливо відзначити, що подвійне оподатковування стосується протиріч, що складаються в однотипних податкових механізмах (наприклад, у системі прямих або в рамках непрямих податків), але не при накладенні об'єктів різних по типу податків (прямих і непрямих).

Виділяють кілька видів подвійного оподатковування, серед яких найпоширеніші:

1. Внутрішнє - подвійне оподатковування в країнах, де той самий податок стягується на рівнях різних адміністративно-територіальних одиниць. Воно може виступати як:

- вертикальне - сплата однакового податку на місцевому й державному рівні (у Швеції сплачується місцевий і державний прибутковий податок);

- горизонтальне - оподатковування на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у визначенні оподатковування (у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах уважаються доходом тільки доходи громадян" отримані в його границях; в інші тільки доходи, отримані за межами штату: у третіх всі види доходів).

2. Зовнішнє (міжнародне) - оподатковування, при якому зтикаються національні законодавства у визначенні об'єкта оподатковування або платника, розглядаючи його як зобов'язану особу за аналогією із законодавством іншої держави.

Реалізація подвійного оподатковування може здійснюватися в різних формах (оподатковування того самого об'єкта в рамках як однієї країни, різними державами різне визначення платника) Все це перетворило подвійне оподатковування в міжнародну проблему. Тому, вже в 1921 році Ліга Націй доручила групі вчених, у числі яких були Ж. Селигмен. Л. Эйнаудя, вивчити цю проблему й розробити рекомендації. Деякі з них лягли в основу сформувавшихся способів усунення подвійного оподатковування

В основі виникнення подвійного оподатковування лежить різне законодавче регулювання платника й джерела доходу різних держав. Доповнюватися це може також неоднозначним правовим тлумаченням податкових норм й елементів податкового процесу.

Наприклад, у відповідності з податковим кодексом США навмисне ухиляння від сплати податку є злочином і карається штрафом до 10 тисяч доларів або тюремним ув'язненням на строк до 5 років, або тим й іншим, з покриттям витрат судового процесу за рахунок порушника. Законодавство Швейцарії не вважає злочином неточність декларації доходів, допущену навмисне чи необережно вперше.

Усунення подвійного оподатковування може здійснюватися:

- односторонньо - шляхом зміни національного податкового законодавства;

- двусторонньо (багатосторонньо) - на основі міжнародних угод, шляхом приведення в певну відповідність національних податкових законодавств.

Для усунення подвійного оподатковування використаються кілька методів:

1. Відрахування - обидві договірні країни обкладають доход податком, але за умови вирівнювання до рівня податку в країні з меншим розміром податку.
2. Звільнення - означає право на податок з визначенням виду доходу, що належить одній з договірних сторін. При цьому перераховуються доходи, оподатковувані в одній країні й звільняють від обкладання в інший
3. Кредит (зовнішній податковий кредит) - залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань.
4. Знижка - розглядається податок, сплачений за кордоном як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподатковуванню. Кредит і знижка дуже схожі, хоча між ними існує принципова відмінність: кредит зменшує підлягаючій сплаті розмір податку, а знижка зменшує об'єкт оподатковування.

Конкретними формами рішення проблем подвійного оподатковування є міжнародні угоди по усуненню подвійного оподатковування. Перша відома міжнародна податкова угода була підписана між Францією й Бельгією в 1843 році

Теоретичне обґрунтування податкових угод базується на принципах оптимуму Парнето. Відповідно до його критеріїв оптимальним уважається будь-яка дія, що приносить користь одній особі, не погіршуючи положення іншої. Таким чином, це означає забезпечення інтересів в області оподатковування одних країн так, щоб це не погіршувало фіскального положення інших. Так, з 1963 року діє розроблена Організацією економічного співробітництва й розвитку Типова податкова конвенція. У ній пропонуються основні принципи й технічні прийоми усунення подвійного оподатковування, в основі яких лежить принцип постійного перебування. Це означає, що будь-який доход, отриманий фірмою від діяльності за кордоном, обкладається податковими органами "приймаючої" країни по місцю розташування й діяльності підприємства (у джерела), незалежно від формального права власності на його суб'єктів конкретної державної приналежності.

На цей час у світі укладено більше 400 міжнародних податкових угод по запобіганню подвійного оподатковування, що визначають податкову юрисдикцію кожної з договірних держав. У період з 1976 по 1991 рік колишнім СРСР було укладено 22 угоди по податкових питаннях з різними країнами, які визнані діючою нотою МЗС РФ від 13.01.1992 р., про виконання зобов'язань по міжнародних договорах.

Міжнародний договір є механізмом усунення подвійного оподатковування.

Міжнародний договір найважливіше джерело міжнародного податкового права. Податкова угода, як підкреслює З Г. Пепеляев, має подвійну природу. Дійсно, з одного боку, воно регулюється міжнародним правом, з іншого боку, після його інкорпорації в національне податкове право стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства. По юридичній чинності міжнародні податкові угоди бувають двох видів:

1. Які мають більшу юридичну чинність у порівнянні з національними податковими законами. Так це є в Україні, Російській Федерації, де міжнародні договори мають більшу юридичну чинність, чим національні закони, незалежно від того - раніше пли пізніше вони були прийняті.

2. Які мають рівну юридичну чинність (США, Великобританія). Дана ситуація породжує целую масу протиріч, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних по силі національних і міжнародних норм. Хоча в цьому випадку, після укладання міжнародного договору, він перетворюється в акт, рівний національному, і по особливостях використання мало чим відрізняється від знову прийнятого національного закону.

Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал застосовуються до доходів юридичних осіб і фізичних осіб – резидентів України та нерезидентів.

Визначення країни, стосовно якої фізична особа є резидентом, – питання, що має основне значення для застосування положень податкових договорів.

Резиденція є основною концепцією оподаткування в Україні. Більшість країн світу керуються цим принципом у своєму законодавстві, хоча деякі, зокрема США і Філіппіни, оподатковують доходи фізичних осіб на основі громадянства.

Усі договори про уникнення подвійного оподаткування застосовуються до осіб, які є резидентами однієї або обох договірних держав.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV (зі змінами та доповненнями, за текстом – Закон № 889-IV) резидентом є фізична особа (громадянин України, фізична особа без громадянства або громадянин іноземної держави), яка має місце проживання в Україні. Далі за текстом наведено загальні принципи визначення статусу податкового резидента, тотожні тим, що містяться у ст. 4 міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а саме:

• у разі 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 тісніші особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні;

• у разі 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 та 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.

Згідно зі ст. 3 Закону № 889-IV об'єктом оподаткування резидента є:

• загальний місячний оподатковуваний дохід;

• чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподатковуваного доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;

• доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;

• іноземні доходи.

Об'єктом оподаткування нерезидента є (ст. 3 Закону № 889-IV):

• загальний місячний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;

• загальний річний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;

• доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті.

Таким чином, для резидентів України об'єктом оподаткування є доходи з джерелом їх походження з України, а також іноземні доходи, для нерезидентів – дохід, одержаний з джерел в Україні.

Особи, які сплачують податки лише за доходами з джерел у договірній державі, вважаються нерезидентами цієї держави. Вони користуються перевагами міжнародного договору у разі, якщо є резидентами другої країни – учасниці такого договору.

У ст. 4 «Резидент» міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування висвітлено питання подвійної резиденції для фізичних осіб і встановлено норми визначення держави, в якій до цієї особи застосовуватиметься податковий режим як до резидента цієї держави у межах застосування положень договору, зокрема:

• вона (особа) вважається резидентом договірної держави, в якій вона має постійне житло; якщо особа має постійне житло в обох державах, вона вважається резидентом тієї держави, в якій має тісніші особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів);

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

• якщо особа звичайно проживає в обох державах або коли вона звичайно не проживає в жодній з них, вона вважається резидентом тільки тієї держави, громадянином якої є;

• якщо особа є громадянином обох держав або коли вона не є громадянином жодної з них, компетентні органи договірних держав вирішують це питання за взаємною згодою.

Отже, у разі виникнення конфлікту між законодавствами двох держав резиденцією вважається місце, де фізична особа має житло, і це житло повинно бути постійним. Якщо фізична особа має постійне житло в обох договірних державах, тоді перевага надається державі, в якій особисті й економічні зв'язки цієї особи тісніші. Під такими зв'язками розуміють центр її життєвих інтересів. Якщо фізична особа має постійне місце проживання в обох договірних державах, необхідно з'ясувати, в якій із двох держав її особисті й економічні зв'язки тісніші (сімейні та соціальні зв'язки, заняття, політична, культурна чи інша діяльність, місце бізнесу тощо). У випадку якщо особа, яка має житло в одній державі, облаштовує інше житло у другій державі, зберігаючи перше, пріоритет має перша держава, в якій вона постійно проживає, працює, перебуває її сім'я і власність, оскільки це разом з іншими елементами може слугувати доказом того, що особа зберігає центр життєвих інтересів у першій державі.

Якщо конфлікт виникає між країною-резиденцією і країною – джерелом доходу фізичної особи, то застосовуються положення угод, які можна розділити на три великі групи (ця стаття не стосується пасивних доходів).

Першу групу складають доходи, отримані від незалежної особистої діяльності. До цієї групи належать доходи від надання професійних послуг, тобто незалежної наукової, літературної, артистичної, викладацької чи іншої діяльності.

Другу групу складають доходи, отримані від роботи за наймом. До цієї групи включаються заробітна плата, платня та інші подібні типи винагород.

Третю групу складають особливі види доходів, тобто доходи визначених категорій осіб, для яких міжнародними договорами встановлено особливі норми уникнення або зменшення подвійного оподаткування. До третьої групи включаються: гонорари директорів, доходи (включаючи пенсії), виплачувані з державних фондів або фондів адміністративно-територіальних утворювань; пенсії, виплачувані з інших джерел; доходи працівників сфери мистецтв і спортсменів; винагороди, стипендії та інші платежі, отримувані викладачами, вченими, студентами і практикантами, тощо.

Принцип оподаткування гонорарів директорів, віднесених до третьої групи доходів, полягає у праві оподаткування таких гонорарів у країні – резиденції компанії, що виплачує винагороду.

Винагорода директора – це винагорода, яка виплачується за його вклад як члена вищого керівного органу організації й виключає його оплату як службової особи компанії, яка обкладається податком згідно зі ст. 15 «Залежні особисті послуги» як звичайна платня і заробітна плата.

Договори, укладені Україною, надають виключне право оподаткування пенсій та інших подібних винагород, що сплачуються за державним пенсійним забезпеченням, яке є частиною системи соціального забезпечення України, самій Україні, проте оскільки законодавство України не передбачає оподаткування державних пенсій, таке положення не встановлює оподаткування зазначених пенсій в Україні, а є лише гарантією того, що будь-яка державна пенсія України, яка сплачуватиметься колишньому громадянину України, не оподатковуватиметься у його новій країні-резиденції.

Оподаткування доходів від здійснення державної служби розглядається спеціальною статтею договорів.

У ст. 19 «Державна служба» визначено норми, відповідно до яких оплачується державна служба, зокрема, вона оплачується договірною державою, її політико-адміністративним підрозділом або місцевими органами влади. Така оплата оподатковується лише в цій країні. Це положення щодо оподаткування доходів дипломатів і консульських працівників тотожне положенням про суверенність імунітету Віденської Конвенції про дипломатичні зносини та Віденської Конвенції про консульські зносини.

Виняток із принципу надання виключного права оподаткування країні-резиденції визначено у ст. 19, а саме: країна, в якій здійснювалася служба, має право оподатковувати винагороду за службу, якщо фізична особа є резидентом цієї країни, яка:

* є громадянином цієї країни, або
* не стала резидентом цієї країни лише з метою здійснення служби.

Таким чином, країна, в якій здійснюється служба, може застосовувати своє право, оподатковуючи доходи так званого «найнятого на місці» персоналу іноземної дипломатичної або консульської служби (наприклад, водіїв або секретарів).

Враховуючи те, що до пенсій, які виплачуються державним службовцям, повинен застосовуватися такий самий податковий режим, як до винагород і заробітної плати, сплачуваних таким службовцям у період їх активної діяльності.

Угоди містять також спеціальні положення щодо звільнення від оподаткування в одній країні будь-яких сум, отриманих студентом або стажувальником з іншої країни. Звільнення обмежується сумами, отриманими ззовні першої вищезазначеної країни з метою навчання, підготовки або утримання. Слід зазначити, що норми цього положення дуже важливі, оскільки гарантують звільнення від сплати податку і сприяють міжнародному обміну студентами.

Деякі податкові договори України також передбачають спеціальне дворічне звільнення від оподаткування доходів вчителів і професорів, які перебувають в іншій країні у зв'язку з обміном. Проте у більшості з них не передбачено спеціального положення щодо вчителів і професорів, в основному оподаткування їх доходів підпадає під ті самі норми, що стосуються осіб, які надають незалежні та залежні особисті послуги.

Стаття 22 «Інші доходи» є обов'язковою в усіх договорах про уникнення подвійного оподаткування. Згідно з цією статтею будь-які доходи, про які спеціально не йдеться в інших статтях угод і які одержуються особою з постійним місцеперебуванням (резидентом) в одній із договірних держав із джерел у другій договірній державі, можуть обкладатися податками лише у тій державі, в якій особа має постійне місцеперебування.

Проте низкою договорів також надається право оподаткування іншій країні, якщо джерело прибутку виникає в цій іншій країні.

Зокрема, відповідними міжурядовими двосторонніми договорами (ст. 22 «Інші доходи»), укладеними з Індією, Канадою, Індонезією, Єгиптом, В'єтнамом, передбачено, що види доходів резидента договірної держави, про які не йдеться у попередніх статтях договорів (конвенцій) і які одержуються з джерел у другій договірній державі, можуть також оподатковуватися у державі, в якій вони виникають. Це означає, що види доходів резидентів цих країн, джерелом яких є Україна, підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до чинного податкового законодавства України.

Слід зазначити, що не існує норм визначення джерела такого доходу і це питання розглядається лише в межах національного законодавства країни щодо оподаткування. Більшість категорій доходу розглядається в специфічних нормах податкових договорів, а доходи, про які не йдеться окремо, можуть включати щорічну ренту (за винятком, якщо вона розглядається в статті про пенсії), а також деякі категорії полісів страхування життя; пенсійний дохід від роботи не за наймом, пенсійні виплати; виграші від азартних ігор і лотерей; аліменти і допомогу на дітей, що виплачується внаслідок розірвання шлюбу; компенсації при звільненні; компенсації за збиток при незаконному звільненні тощо.

Принцип, за допомогою якого Україна усуває подвійне оподаткування вищенаведених та інших доходів фізичних осіб, – це принцип кредиту: якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, то такий платник податку визначає суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації. Сума податку з іноземного доходу платника податку – резидента, сплаченого за кордоном України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу).

ЛІТЕРАТУРА

1. А.Н. Козырин. Налоговое право зарубежных стран вопросы теории и практики М., 1993. с. 42-43:
2. Даценко Л., Радченко А. Деякі аспекти оподаткування доходів фізичних осіб – нерезидентів у межах застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування //Вісник податкової служби України, жовтень 2005 р., № 38 (368), с. 53
3. Закон України « Про систему оподаткування» від 17 лютого 1997
4. Закон України « Про внесення змін і доповнень до Закону України Про оподаткування прибутку підприємств»
5. Податкова система України: Підручник , За ред. В.М Федосова К., 1994, с 104-106
6. http://www.visnuk.com.ua;