

DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.3.6>
УДК 347.73

Євген Михайлович СМІЧОК

д.ю.н., доцент, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7040-6223>

Єгор Володимирович ЗАВ'ЯЛОВ

студент, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого
ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-2081-2634>
e-mail: zavialov00002@gmail.com

Анастасія Євгенівна РОМАНОВА

студентка, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-7856-9357>
e-mail: nromanova565@gmail.com

ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНЦІВ ЗА КОРДОНОМ: ЩО ЦЕ ТА ЯК УНИКНУТИ

Після початку повномасштабного вторгнення російської федерації багато українців вимушені шукати долі в інших країнах, рятуючись від війни. Загалом після початку повномасштабної війни закордонно опинилось близько 6,3 млн осіб, багато з яких почали шукати роботу та працювати. Тому метою статті є висвітлити наявні проблеми подвійного оподаткування та окреслити методи їх уникнення. Дуже часто виникає ситуація, коли працюючі громадяни України мають сплачувати податки як у країні, в якій працюють, так і в Україні. Тобто відбувається подвійне оподаткування. Тому постає питання як цьому запобігти.

Ключові слова: резидент, подвійне оподаткування, податки, доходи, контрагенти, надходження до бюджету

ВСТУП

Для початку варто розпочати з питання визначення поняття подвійного оподаткування. В чинному Податковому кодексі України відсутнє таке поняття як подвійне оподаткування, саме тому існують певні суперечності з його визначення. Більшість науковців вважає, що подвійним оподаткуванням є таке явище, за якого відбувається обкладення одним і тим же податком об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу або ситуації оподаткування різних осіб одного об'єкта зіставними податками [1]. Інакше кажучи, подвійне оподаткування – це така ситуація, коли платник податків за певних обставин вимушений двічі сплачувати податок за один і той об'єкт оподаткування (наприклад, податок на дохід) за один проміжок часу (за місяць). Такі ситуації траплялися і раніше, однак зараз, коли велика кількість українців знаходиться за кордоном, питання подвійного оподаткування стало дуже актуальним.

МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

У дослідженні застосовано велику кількість методів дослідження проблемного питання:

– емпіричні методи: опис – для визначення поняття «податкове резиденство» та «подвійне оподаткування»);

– спеціально-наукові: формально-юридичний – для аналізу законодавства різних країн;

– загальнонаукові методи: аналіз та синтез – для систематизації правових норм стосовно порушеної проблеми; індукція та абдукція – для узагальнення інформаційної бази дослідження та розроблення висновків.

У роботі застосовано праці таких видатних науковців, як Д.І. Атаман, Ю.В. Городніченко, В.В. Нікітін, О.Ю. Грачова, І.М. Бондаренко, Д.Д. Коссе, О.В. Церковний та ін.

Враховуючи велику кількість українців, які знаходяться за кордоном вже досить тривалий час, можливі випадки появи подвійного оподаткування, що негативно вплине на постраждалих від війни людей.

Тому **МЕТОЮ** статті є висвітлення наявних проблем подвійного оподаткування та окреслення методів їх уникнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Розглядаючи ознаки цього поняття, необхідно зазначити:

– по-перше, під час подвійного оподаткування наявний один (тотожний) об'єкт оподаткування. Так, згідно зі статтею 134 (п. 134.1) Податкового кодексу України (ПКУ), об'єктом оподаткування є прибуток з джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу;

– по-друге однією з основних ознак явища подвійного оподаткування є те, що податок сплачується за один і той самий період часу (за місяць, квартал тощо);

– по-третє податки за подвійного оподаткування стягуються з одного і того самого платника податків, тобто наявний єдиний суб'єкт;

– по-четверте це наявність тотожного або аналогічного податкового платежу [2].

Отже, можна підсумувати, що подвійне оподаткування є досить негативним явищем, оскільки зі суб'єкта оподаткування стягується декілька разів один і той самий або аналогічний податок за один і той самий період. Тому може виникати ситуація, коли більшість від отриманих доходів просто підуть на сплату

податку, що в кінцевому підсумку буде наштовхувати особу на створення тіньового бізнесу (тобто такого, якого офіційно не існує) або до звільнення працівників та перехід на оплату в конвертах. Через це необхідно привертати увагу до цього питання, оскільки в іншому випадку буде зростати кількість офіційно безробітних, а також зменшення надходжень до бюджету України.

Також варто звернути увагу на класифікацію подвійного оподаткування: найпоширенішим є його поділ на внутрішнє та зовнішнє оподаткування. Критерієм такої класифікації є підстави виникнення та способи запобігання йому.

Внутрішнім подвійним оподаткуванням є подвійне оподаткування у країнах, де один і той же податок справляється на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. У Швеції, наприклад, сплачують як місцевий, так і державний податок на доходи. В Україні до внутрішнього подвійного оподаткування можна віднести одночасне оподаткування юридичних осіб та їх акціонерів, одночасне справляння збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності та податку на прибуток.

Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування викликане колізією законодавства двох або більше країн. Випадків міжнародного подвійного оподаткування набагато більше, оскільки, система оподаткування кожної країни характеризується наявністю певних власних особливостей, обумовлених різноманітними факторами, до яких можна віднести також традиції, звичаї, особливості економіки та інше; також кожна держава намагається всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування.

Залежно від форми подвійного оподаткування можна виділити *подвійне економічне оподаткування та подвійне юридичне оподаткування*.

Під подвійним економічним оподаткуванням розуміється ситуація, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів. Подвійне економічне оподаткування пов'язане зі справлянням двох і більше податків з однієї податкової бази. Це проявляється в оподаткуванні податком на прибуток підприємства, як самостійного платника, і оподаткування податком на прибуток акціонера у розподілі прибутку підприємства.

Під подвійним юридичним оподаткуванням розуміється ситуація, коли один і той же платник податків оподатковується зіставними (подібними) податками відносно одного і того ж об'єкта оподаткування (податкової бази) два або більш рази за один період. Причому подвійне оподаткування не є математичним подвоєнням суми податку, а є надлишковим збільшенням податкового тиску на платника податку.

Продовжуючи дослідження теми, виникає питання, чому ж подвійне оподаткування так загрожує українцям, які виїхали закордон після початку повномасштабної збройної агресії російської федерації. Як вже зазначалось вище, більшість таких українців продовжують працювати за кордоном дистанційно за трудовими договорами з українськими роботодавцями, тому і сплачують податки відповідно до українського бюджету. Однак, є такий статус у особи як по-

датковий резидент, яким і можуть стати такі наші співгромадяни закордоном.

Як відомо, у бюджеті кожної країни більша частина доходів саме надходить від сплати податків фізичними особами, тому кожна країна виборює, щоб таких надходжень було якомога більше. Одним з таких способів є отримання податків з осіб, які перебувають на території такої країни [3]. Саме з цією метою у законодавстві більшості країн наявний такий термін, як податковий резидент. Податковий резидент – це не завжди громадянин такої країни, а та особа, яка може мешкати у будь-якій країні, однак визначальним фактором буде саме сплата податків у відповідний бюджет країни – місцезнаходження фізичної особи. У законодавстві більшості країн Європи, як вже зазначалось, податкове резидентство отримують ті особи, які знаходяться 183 та більше днів на території відповідної країни. Виключенням з цього правила є законодавство Кіпру, де можна отримати статус податкового резидента вже через 60 днів перебування у цій країні [3]. Саме тому українцям, які перебувають на території інших країн, за загальним правилом може загрозувати отримання такого статусу податкового резидента та подвійне оподаткування, коли такі особи будуть сплачувати податок і до бюджету України, і до бюджету країни перебування, водночас отримуючи одну заробітну плату.

Надалі пропонуємо перейти до розгляду питання боротьби з таким явищем, як подвійне оподаткування. Спочатку проаналізуємо ст. 13 ПКУ, в ній зазначено, що національним законодавством передбачено можливість уникнення подвійного оподаткування за умови наявності відповідних підстав та дотримання передбаченої процедури: «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» [4].

Методи уникнення подвійного оподаткування є самостійним інститутом організаційно-правового механізму уникнення подвійного оподаткування.

Виділяють такі методи усунення подвійного оподаткування, як односторонній порядок усунення подвійного оподаткування та метод, який позбавляє подвійного оподаткування шляхом приведення у відповідність до міжнародного національного законодавства.

Односторонній порядок усунення подвійного оподаткування є оптимальним і найпростішим варіантом, оскільки не потребує довготривалих переговорів з іншими державами з приводу укладення міждержавних угод. Проте головним мінусом такого шляху подолання подвійного оподаткування є невиправдані втрати бюджету та махінації з боку недобросовісних платників податків.

Також уникнути подвійного оподаткування в іншій країні можна шляхом процедури взаємного узгодження.

Відповідно до ст. 25 Угоди з Німеччиною: якщо особа

вважає, що дії однієї або обох Договірних Держав призводять або призведуть до її оподаткування всупереч положенням цієї Угоди, вона може, незалежно від заходів захисту, передбачених національними законодавствами цих Держав, подати інформацію про це: заяву, скаргу/свій випадок до компетентного органу Договірної Держави, резидентом якої вона є [5].

Вказане право особи передбачене і у ст. 108-1 ПКУ, відповідно до якої заява про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження подається платником податків до компетентного органу України. Для цілей цієї статті компетентним органом України є центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, якщо інше не передбачено міжнародним договором України про уникнення подвійного оподаткування, або уповноважений ним інший орган [4].

За умови дотримання наведеної процедури відповідальність за визначення податкового резидентства буде перекладено на податкові органи країни.

Окремо виділяють три підходи, які застосовуються для виключення обов'язку сплати податків з одного і того ж об'єкта оподаткування.

Перший підхід передбачає усунення подвійного оподаткування за допомогою використання виключно внутрішньодержавних ресурсів, до яких належать податкове звільнення, податкове відрахування або податковий кредит, метод відстрочки та податкової знижки.

Податкове звільнення передбачає повне виключення з оподаткованої бази доходів, які були отримані резидентом за кордоном.

Податковий кредит або податкове вирахування передбачає зарахування податкових платежів, сплачених у державах, які є джерелами доходу, за розрахунок суми податкового зобов'язання за глобальними доходами у державі резидентства платника податку. Так, із суми глобального податкового зобов'язання вираховуються суми податку, сплачені за кордоном.

Метод відстрочки, за якого отримані за кордоном доходи оподатковуються тільки після моменту їх ввезення у країну постійного місцезнаходження платника.

Метод податкової знижки – метод, за якого сплачений за кордоном податок розглядається як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню.

Крім зазначених методів, можна зустріти також класифікацію, за якою виділяють метод повного звільнення, метод прогресивного звільнення, метод повного заліку та метод звичайного заліку.

Метод повного звільнення – ситуація, коли держава резидентства не обкладає податком прибуток, що відповідно до договору може оподатковуватися в іншій державі, тобто прибуток, що може обкладатися податками в одній з договірних держав, зовсім не обліковується іншою державою з метою оподаткування, що не має права враховувати у такий спосіб звільнений дохід у визначенні податку, стягнутого з частини доходу, що залишилася.

Метод прогресивного звільнення – дохід, що може обкладатися податком в одній з договірних держав, не обкладається податком і в іншій державі, яка, проте, зберігає за собою право врахувати цей дохід у визначенні податку, що накладається на іншу частину доходу.

Метод повного заліку – держава резидентції нараховує свій податок на підставі сукупного доходу платника податків, зокрема доходів в інших державах, що відповідно до договору про уникнення подвійного оподаткування можуть обкладатися податком в іншій державі. Після цього вона дозволяє вирахувати із власного податку суму податку, сплачену в іншій державі, тобто держава резидентції дозволяє відрахування всієї суми податку, сплаченого в іншій державі, за доходом, що міг обкладатися податком у цій державі.

Метод звичайного заліку – відрахування державою резидентції за податком, сплаченим в іншій державі, обмежується тією частиною власного податку, що стосується прибутку, який оподатковується в іншій державі.

Зараз дуже багато українців вимушено покинули країну і серед них багато підприємців. Через певний час дохід і майно такої особи може буде оподатковуване у країні, яка надала тимчасовий прихисток. Тому задля уникнення подвійного оподаткування Україна уклала міжнародні конвенції із врегулювання цього питання. Водночас такі договори укладаються на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування, серед яких Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1963 р. у редакції 2003 р., Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1980 р., Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема з Польщею – Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 24.03.1994, куди виїхало найбільше вимушених переселенців з України [6].

Українське законодавство дозволяє громадянам України самостійно визначати своє основне місце проживання на території України та залишатися податковими резидентами України. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення основного місця проживання на території України або реєстрація як самозайнятої особи в порядку, встановленому податковим законодавством України. Податковим резидентом України є фізична особа-підприємець (ФОП), яка зареєстрована приватним підприємцем в Україні; отримує доходи від здійснення своєї підприємницької діяльності на відкриті рахунки в банківських установах України для ведення підприємницької діяльності; декларує та сплачує податки в Україні.

Водночас, якщо особа зареєстрована як ФОП в Україні, вона може бути резидентом і в іншій країні, зокрема, зі спливом 183 днів постійного перебування. Так, українці тепер мають більше шансів отримати статус «подвійного податкового резидента», що створює ризик подвійного оподаткування. Це тому, що обидві країни вважають, що вони мають право оподатковувати весь дохід фізичної особи.

ВИСНОВКИ

Отже, фізичні особи та підприємці, які виїхали за кордон і отримали в іншій країні тимчасовий захист, залишаються податковими резидентами України, що не виключає надання їм статусу податкового резидента

країною перебування через певний термін. Для уникнення ризику подвійного оподаткування потрібно керуватись конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, національним законодавством України та

країни перебування. У разі необхідності ви маєте право ініціювати процедуру взаємного узгодження, у процесі якої дві країни обмінюються інформацією і доводять спільного висновку щодо оподаткування особи.

Список використаних джерел

1. Подвійне оподаткування. URL: https://www.wiki-data.uk-ua.nina.az/Подвійне_оподаткування.html
2. Атаман Д.І. Проблема подвійного оподаткування міжнародного бізнесу та способи його усунення. *Перспективні напрямки наукових досліджень XXI століття: XXV міжнародна науково-практична Інтернет-конференція. Збірник наукових матеріалів*. 2021. С. 45–50. URL: https://el-conf.com.ua/wp-content/uploads/2021/12/Харків_-2021_-Ч_1.pdf
3. Податкове резидентство: як українцям платити податки за кордоном? (за даними актуальної судової практики господарської діяльності). URL: https://jurliga.ligazakon.net/analytics/214893_podatkove-rezidentstvo-yak-ukrantsyam-platiti-podatki-za-kordonom
4. Податковий Кодекс України: Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно: міжнародний договір від 04.10.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001
6. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: міжнародний договір від 12.01.1993. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616_168#Text

References

1. Double taxation. URL: https://www.wiki-data.uk-ua.nina.az/Подвійне_оподаткування.html (in Ukrainian).
2. Ataman D. I. The problem of double taxation of international business and ways to eliminate it. *Prospective areas of scientific research of the 21st century: XXV international scientific and practical internet conference. Collection of scientific materials*. 2021. pp. 45–50. URL: https://el-conf.com.ua/wp-content/uploads/2021/12/Kharkiv_-2021_-Ч_1.pdf (in Ukrainian).
3. Tax residency: how do Ukrainians pay taxes abroad? (according to current judicial practice of economic activity). URL: https://jurliga.ligazakon.net/analytics/214893_podatkove-rezidentstvo-yak-ukrantsyam-platiti-podatki-za-kordonom (in Ukrainian).
4. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated December 2 2010 No. 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian).
5. Agreement between Ukraine and the Federal Republic of Germany on the avoidance of double taxation with regard to taxes on income and property: international agreement dated 04.10.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001 (in Ukrainian).
6. Convention between the Government of Ukraine and the Government of the Republic of Poland on the avoidance of double taxation of income and property and the prevention of tax evasion: international agreement dated January 12, 1993. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616_168#Text (in Ukrainian).

Yevhen SMYCHOK

Doctor of Legal Sciences, Associate Professor, Yaroslav Mudryi National Law University
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7040-6223>

Yehor ZAVIALOV

student, Yaroslav Mudryi National Law University
ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-2081-2634>
e-mail: zavialov00002@gmail.com

Anastasiia ROMANOVA

student, Yaroslav Mudryi National Law University
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-7856-9357>
e-mail: nromanova565@gmail.com

DOUBLE TAXATION OF UKRAINIANS ABROAD: WHAT IS IT AND HOW TO AVOID IT

After the beginning of the full-scale invasion of the Russian Federation, many Ukrainians were forced to seek their fortunes in other countries, escaping from the war. In total, after the start of the full-scale war, about 6.3 million people found themselves abroad, many of whom began to look for work and work. Others continued to work remotely with Ukrainian employers at previous jobs, while paying taxes to the budget of Ukraine. This especially applies to teachers who continue to teach children remotely.

Therefore, the purpose of the paper is to highlight the problems of double taxation that currently exist, and to outline the methods of their avoidance.

Various aspects of the study of methods for preventing double taxation are highlighted in the works of domestic and foreign legal scholars, in particular K. Blankart, K. Vogel, L.K. Voronova, A.T. Kovalchuk, A.N. Kozyrina, M.P. Kucheryavenka, L.L. Lazebnyk, I.A. Laryutina, S.G. Pepelyaeva, I.Yu. Petrasha, S.F. Sutyryna, A.A. Shakiryanova, V.O. Shamraya, et al. However, tax relations are constantly developing, and their legal regulation is being improved, and in connection with such a situation that has occurred in our country, there is a need to review many related issues.

In most European countries, there is a rule according to which foreigners can be recognized as tax residents and begin to be taxed, according to the legislation of the country in which they are located, after 183 days of stay on the territory of this state.

Very often a situation arises when working citizens of Ukraine have to pay taxes both in the country in which they work and in Ukraine. That is, double taxation occurs, because many of those who leave do not know that after a certain period they become a tax resident. Therefore, the question arises how to prevent this.

Keywords: resident, double taxation, taxes, income, counterparties, revenues to the budget