

УДК 336.227.1

Н.М. Шмиголь

доктор економічних наук, професор

А.І. Кормишова

Запорізький національний університет

А.А. Антонюк

кандидат економічних наук, доцент
Класичний приватний університет

УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ЕФЕКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ

У статті досліджено сутність поняття подвійного оподаткування, його види та проблеми. Визначено сутність міжнародних податкових угод, їх основне призначення та використання у провідних країнах. Розглянуто зарубіжний досвід уникнення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб. Запропоновано шляхи підвищення ефективності впровадження міжнародних норм оподаткування в Україні.

Ключові слова: подвійне оподаткування, міжнародні податкові конвенції, принцип резидентства, податкова декларація, податковий тягар, податкове законодавство.

I. Вступ

Найважливішим фактором, що визначає розвиток світової економіки сьогодні, є глобалізація світового господарства. Вона виявляється у розширенні міжнародного співробітництва, переміщення капіталу, товарів та послуг, яке, у свою чергу, породжує подвійність оподаткування. Подвійне оподаткування створює таку ситуацію, коли відбувається накладання одних податків на інші, а це неминуче супроводжується негативними економічними наслідками. З огляду на це постає нагальна потреба визначення основних тенденцій у міжнародній практиці оподаткування та використання найкращого зарубіжного досвіду у податковій системі України.

Організаційно-правовий механізм уникнення явища міжнародного подвійного оподаткування є предметом наукових досліджень як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі. Серед фахівців, які займалися дослідженням питань, способів та методів уникнення подвійного оподаткування, варто відзначити Р. Дорнберга, В. Кашина, М. Кучерявенка, А. Оглей, С. Пепеляєва, І. Петраша, А. Погорлецького. Разом з тим, необхідно констатувати, що проблема міжнародного подвійного оподаткування та окремі аспекти механізму її подолання потребують постійного наукового аналізу, що зумовлено зміною як національного законодавства у цій сфері, так і підходів держав до оподаткування податком платників та об'єктів оподаткування, на які претендує інша податкова юрисдикція.

Недосконалість податкового законодавства породжує конфліктні ситуації між суб'єктами податкових відносин, тому вдосконалення податкового адміністрування, досвід міжнародної співпраці позитивно впливатимуть на процес боротьби з мінімізацією та ухиленням від сплати податків, а також виступатимуть як стимулювальний чинник припливу інвестицій в економіку будь-якої країни.

II. Постановка завдання

Метою статті є з'ясування проблем уникнення подвійного оподаткування в розрізі податково-правового регулювання; визначення стану податкового законодавства України щодо усунення подвійного оподаткування, вивчення та запозичення міжнародного досвіду з питань протидії податковим правопорушенням.

III. Результати

У податковому праві кожної країни, крім національного законодавства, можна виділити відносини, в яких будь-яким чином бере участь іноземний елемент. Під такі відносини підпадають усі ситуації, що мають місце на території певної країни, але в яких або об'єкт оподаткування, або платник податку є іноземними, а також дії національних осіб на території інших країн. У такому разі виникає проблема подвійного оподаткування, тобто оподаткування одного податкового об'єкта або окремого платника тим самим (чи аналогічними) податком за один податковий період. У результаті виникає ідентичність податкового платежу, тотожність об'єкта й суб'єкта оподаткування і термінів сплати податків. І, зрештою, наслід-

ками є зниження ділової активності підприємства, підвищення цін на товари та послуги, погіршення інвестиційного клімату у відповідних країнах, зменшення доходів бюджету та "відплив капіталів" за кордон.

Для більш точного розуміння суті подвійного оподаткування необхідно звернути увагу на дві складові цього явища: внутрішнє і зовнішнє подвійне оподаткування. Внутрішнє подвійне оподаткування розглядається як різновид подвійного оподаткування в країнах, де один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. Таку подвійність в оподаткуванні можна деталізувати за вертикальним принципом та за горизонтальним. У першому випадку йдеться про сплату однакового податку на місцевому й державному рівні [1, с. 368]. Наприклад, у Швеції сплачуються місцевий і державний прибутковий податок. У другому випадку оподаткування на одному адміністративному рівні здійснюється за рахунок розбіжностей у визначенні об'єкта оподаткування. Так, у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах вважаються доходом тільки доходи громадян, отримані в його межах; в інших – тільки доходи, отримані за межами штату; у третій – усі види доходів.

Зовнішнє подвійне оподаткування зумовлене наявністю певної колізії між різними джерелами права. У цьому випадку національні законодавства зіштовхуються найчастіше при визначенні об'єкта оподаткування або платника, коли розглядають його як зобов'язану особу за аналогією до законодавства іншої держави [2, с. 250].

Міжнародне подвійне оподаткування не слід плутати з кумуляцією податку – одночасним оподаткуванням одного і того самого джерела кількома різними податками – і з повторним оподаткуванням. Останнє наявне, якщо податок стягується з об'єкта, який уже раніше був оподаткований на користь державної казни.

Міжнародне подвійне оподаткування необхідно відрізнити від економічного подвійного оподаткування, що виникає в разі оподаткування прибутку корпорації як самостійного платника податків та справляння податку з розподіленої його частини (дивідендів) на рівні акціонерів. При економічному подвійному оподаткуванні немає ідентичності об'єктів, суб'єктів, самих податків. Однак воно може породжувати подвійне оподаткування на міжнародному рівні при нарахуванні підприємством дивідендів своїм іноземним акціонерам, при цьому зважаючи на можливість стягування податку як за місцем джерела доходу, так і в країні резидентства бенефіціара [3, с. 17].

Механізм формування явища міжнародного подвійного оподаткування передбачає

два підходи держав при оподаткуванні доходів чи майна, що знаходяться на їх території. При визначенні сфери своїх податкових домагань деякі держави виходять або з принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їхній території, незалежно від того, в якій країні насправді цей дохід отриманий. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим обов'язком, який встановлюється для платника податку [4, с. 281]. Згідно із законодавствами Данії, Італії, Норвегії, Іспанії, Португалії, Німеччини, Швеції для отримання фізичною особою статусу резидентства необхідним є проживання на національній території понад шість місяців у кожному календарному році.

Резиденція є основною концепцією оподаткування в Україні. Відповідно до ст. 1 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" резидентом є фізична особа (громадянин України, фізична особа без громадянства або громадянин іноземної держави), яка має місце проживання в Україні. Далі наводимо загальні принципи визначення статусу податкового резидента, тотожні тим, що містяться у ст. 4 "Резидент" міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а саме:

- у випадку, 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 випадку, 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 ніж 183 дні (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України [5, с. 43].

Стосовно юридичних осіб принцип резидентства в різних країнах теж трактується по-різному. Так, згідно з британським законодавством, компанією-резидентом вважається будь-яке нормативне утворення, діяльність якого керується та контролюється з Великобританії. Внутрішнє податкове право США поділяє юридичних осіб на місцеві та іноземні компанії. Місцева компанія визна-

чається на основі принципу інкорпорації, відповідно до якого резидентом США вважається будь-яка корпоративна особа, утворена за законами одного зі штатів або за федеральними законами США. Аналогічні правила містяться також у законодавстві Швейцарії. Італія розглядає як своїх резидентів будь-які юридичні особи, які мають на її території зареєстрований центральний орган, місце фактичного управління або котрі здійснюють основну діяльність у цій країні [6, с. 195].

Щодо нашої країни, то резидентами вважаються юридичні особи, які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території (ст. 1.15 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”) [7].

Відповідно до другого підходу (обмеженого податкового обов'язку платника податку) держава додержується принципу джерела, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, чи має одержувач доходу місце проживання чи резиденцію в цій країні, чи ні. Більшість держав, у тому числі Україна, здійснюють оподаткування на основі поєднання обох цих принципів.

В усуненні подвійного оподаткування доходів і майна зацікавлені не тільки платники податків, податковий тягар яких багаторазово зростає при послідовному оподаткуванні одного й того самого об'єкта в різних країнах, а й самі держави, що прагнуть до збільшення внутрішнього і зовнішнього товарообігу, залучення іноземних інвестицій та підвищення конкурентоспроможності не тільки окремих національних підприємств, а й економіки в цілому. Податковий тягар юридичних і фізичних осіб, що діють у сфері міжнародних економічних відносин, без усунення подвійного оподаткування може досягати таких розмірів, що будь-яка участь у міжнародному поділі праці для них стане економічно недоцільною.

Треба погодитись з фахівцями, які для усунення подвійного оподаткування виділяють переважно два шляхи. З одного боку, погодження норм може здійснюватись на односторонніх підставах і пов'язуватись зі зміною національного податкового законодавства. З іншого боку, подолання колізій норм, що регулюють ці відносини в галузі оподаткування, може проходити на основі міжнародних угод, шляхом приведення в певну відповідність національних податкових законодавств [8, с. 2]. Прикладом реалізації цього шляху є прийняття міжнародних угод з оподаткування. Перша відома міжнародна податкова угода була підписана між Францією й Бельгією в 1843 р. З 20-х рр. XX ст. активно стали застосовуватись податки з доходів. Це торкнулося і міжнародної

торгівлі, що зумовило розвиток міжнародного співробітництва з питань усунення подвійного оподаткування. Першим міжнародним форумом, на якому були поставлені на обговорення ці питання, стала Міжнародна фінансова конференція, що відбулася в Брюсселі в 1920 р. [6, с. 195].

Надалі робота з усунення подвійного оподаткування набула широких масштабів під керівництвом Ліги Націй. У 1928 р. було розроблено першу модель двосторонньої конвенції про усунення подвійного оподаткування, редакція якої оновлювалася в 1943 р. (Мехіко) і 1946 р. (Лондон). Коли 25 лютого 1955 р. Рада ЄС прийняла свою першу рекомендацію з усунення подвійного оподаткування, між членами співтовариства вже було укладено 70 таких угод.

Міжнародні податкові конвенції – основні нормативні акти в галузі подвійного оподаткування. За своєю структурою вони досить схожі та дотримуються моделі Типової податкової конвенції, розробленої Організацією економічного співтовариства і розвитку. У ній запропоновано основні принципи й технічні прийоми усунення подвійного оподаткування, в основі яких лежить принцип постійного перебування. Це означає, що будь-який дохід, отриманий фірмою за кордоном, оподатковується податковими органами країни, що приймає, за місцем розташування та діяльності підприємства. На сьогодні в світі діє більше ніж 1000 міждержавних угод, що регулюють питання оподаткування.

Розглянемо особливості застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування у різних країнах. Так, Польща уклала угоди про уникнення подвійного оподаткування з понад 60 державами. Згідно зі зразками ОЕСР у цих угодах було прийнято принцип оподаткування прибутків підприємства тільки у країні місцезнаходження його контори, хіба що підприємство має свої відділи у країні партнера, що створює можливість стягнення там податків на прибуток.

Більшість укладених Польщею угод визначає максимальну ставку податків з дивідендів на рівні 5–15%, зниження цього податку до 5% може відбутись тоді, коли іноземний одержувач має в капіталі підприємства, яке має свій офіс у Польщі, визначену мінімальну частку (10% або 25%).

У частині укладених Польщею угод передбачається податкове звільнення відсотків “біла джерела”, що означає, що таке оподаткування відбувається у країні місцезнаходження особи, на річ якої вони виплачуються. В інших угодах домінують ставки 10%. Укладені Польщею угоди про уникнення подвійного оподаткування допускають також оподаткування ліцензійних виплат [9].

Основним критерієм податкового законодавства США історично став принцип

юридичного місцезнаходження. Внутрішніми ("домашніми") фірмами визнаються ті, що інкорпоровані у США. Іноземними корпораціями вважаються такі, що інкорпоровані поза США. Принцип юридичного місцезнаходження передбачає: якщо розташована за кордоном філія американської ТНК є не її відділенням, а окремою інкорпорованою (зареєстрованою) за законами країни, що приймає, юридичною особою, її прибутки, як правило, не будуть об'єктом оподаткування у США, доки цей прибуток не буде переказаний батьківській компанії або розподілений як дивіденди акціонерам. Тому транснаціональна корпорація США може користуватися такими податковими перевагами до того, доки вона не припинить реінвестувати свої зарубіжні доходи в розширення операцій [10]. Також у США оподатковуються двічі прибутки від бізнесу й іноземних дочірніх компаній: перший раз як прибуток підприємства, а потім ще раз, коли прибуток розподіляється між власниками акцій підприємства. Так, наприклад, якщо іноземна компанія діє у США через свою дочірню фірму, то прибуток дочірньої фірми оподатковується корпоративним податком за ставкою 34% і частина прибутку після сплати цього податку, розподілена у вигляді дивідендів, оподатковується за ставкою 30%.

Аналогічно, якщо іноземна корпорація діє у США через свою філію, то прибуток філії оподатковується за корпоративною ставкою і сума прибутку після сплати корпоративного податку (якщо тільки ці кошти не будуть інвестовані в бізнес на території США) вважається та оподатковується за ставкою 30%.

Що стосується України, то наразі наша країна ратифікувала понад 60 міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Згідно з цими договорами українці, які тимчасово працюють за кордоном у договірних країнах, а також іноземці, які працюють в Україні, платять податки лише в країні працевлаштування. Для реалізації цих договорів договірні сторони запроваджують для своїх громадян спрощені процедури декларування доходів та податків. В окремих з них декларування доходів взагалі не вимагається, а лише підтверджується легальність закордонної роботи. В інших – заробітчанин подає декларацію в заявочному порядку і не зобов'язаний підтверджувати наведені цифри жодним документом. У третій – податкові органи задовольняються будь-якою довідкою з підписом і "микрою" печаткою, зокрема і від роботодавців країни працевлаштування.

За аналогією, Україна повинна була б створити умови для поширення дії міжнародних договорів і на українців, які працюють за кордоном. Але цього не відбулося. На практиці законодавство України та інструкції

ДПА встановили обтяжливі процедури, коли українець-заробітчанин повинен доводити в українських податкових інспекціях виплату податків в іноземній країні працевлаштування. Значення такі вимоги для України не мають ніякого, оскільки (якщо є відповідний договір), заробітчанин в Україні не повинен платити жодної копійки незалежно від доходу за кордоном [11].

Аналіз відповідей українських послів у провідних країнах світу дав змогу з'ясувати, що в жодній із цих країн такі суворі податкові вимоги до власних громадян не застосовуються, і ось чому:

а) таку вимогу заробітчани, як правило, не здатні виконати, оскільки її виконання реально від них не залежить;

б) така вимога сприяє наповненню бюджету не своєї власної країни, а іноземної країни працевлаштування, тому реалізувати цю вимогу за рахунок національних податкових органів означає "працювати на іншу країну".

У зв'язку із зазначеним також слід наголосити:

1) встановлення національним законодавством до громадян України вимог, які неможливо виконати, фактично нівелює положення міжнародних договорів і є некоректним стосовно 60 країн світу;

2) аналіз законодавства демократичних країн свідчить про різноманітність підходів різних держав до цієї проблеми:

- громадяни Австрії взагалі не платять податки у своїй країні зі свого заробітку за кордоном;
- в Ізраїлі громадянин подає до національних податкових органів декларацію про заробітки та виплати податків за кордоном у заявленому порядку. Якщо ж податковий інспектор Ізраїлю ставить під сумнів наведені в декларації цифри, він зобов'язаний самостійно звернутися до податкових органів закордонної служби країни працевлаштування для отримання відповідної інформації;
- у Японії процедура оподаткування аналогічна ізраїльській, але якщо громадянин Японії працював за кордоном менше ніж рік, то він податків із заробітку за кордоном не сплачує;
- громадяни Швеції не платять податки із зарплати на українських підприємствах. Але якщо виникає потреба, то шведи подають до Шведського податкового агентства інформацію про заробітну плату та сплату податків в Україні, на яких повинна бути просто печатка та підпис посадової особи підприємства. А в самій Швеції українець-заробітчанин може отримати довідку про сплачені податки і у Шведському податковому агентстві, але протя-

- гом 3–4 днів лише після завершення звітного податкового року;
- у разі роботи громадянина Фінляндії за кордоном менше ніж 6 місяців, отримана ним за кордоном зарплата у Фінляндії не оподатковується. Громадяни Фінляндії, які працюють за кордоном понад 6 місяців, подають до податкових органів Фінляндії довідку про сплачені податки в Україні. При цьому фінські податкові органи вважають достатньою довідку від роботодавця, в якій наведено терміни перебування громадянина Фінляндії за кордоном та розміри отриманих ним заробітної плати і сплачених податків;
 - Податкова служба Угорщини не вимагає від громадян Угорщини, які працювали в Україні, довідку про заробітну плату та сплату податків в Україні, і це не передбачено нормативно-правовими актами Угорщини. Якщо ж довідка про податки на території Угорщини від податкових органів Угорщини потрібна українцю-заробітчанину, то він може її отримати за два робочих дні, якщо звернутися із заявою безпосередньо до податкового органу, або протягом 8 робочих днів, якщо надіслати заяву поштою з території Угорщини;
 - за інформацією Агенції податкових надходжень Італії, у разі працевлаштування за кордоном італійського громадянина він самостійно сплачує податки в країні, де отримує заробітну плату (навіть за умови відсутності двосторонньої угоди про запобігання подвійному оподаткуванню). На практиці виконання дотримання цього зобов'язання фіскальні органи Італії, як правило, не контролюють, а відповідна довідка в одержувача плати за кордоном не вимагається;
 - у Канаді стандартну довідку про доходи фізичної особи-нерезидента та податки, сплачені цією особою на території Канади, зазвичай готує та надає роботодавець. Але така довідка надається не негайно, а податкова звітна інформація готується на початку наступного року. Канада передбачила можливість отримання довідки про податки в Канаді з території України звернувшись по телефону до Офісу міжнародного оподаткування Канади;
 - 3) на сьогодні ДПА України не затвердила зразок довідки від іноземних роботодавців про отримані за кордоном доходи та сплачені там податки. Це дає підстави податковим інспекторам України не враховувати численні довідки про доходи і податки, видані робітникам-українцям закордонними роботодавцями;
 - 4) українські податкові інспектори вимагають, щоб довідки від іноземних роботодавців були належним чином легалізовані. Це не відповідає українському та міжнародному

законодавству, оскільки легалізації (апостилю) підлягають документи лише державних органів;

5) ДПА України вимагає з українців-заробітчанин подати в Україні довідки від податкових органів країни працевлаштування. При цьому зазначається, що робітник був зобов'язаний отримати таку довідку перед виїздом з країни працевлаштування. Ця вимога є нереальною. Так, у багатьох країнах трудова віза надається іноземцю лише на період його трудового контракту. Податкові органи цих країн отримують бухгалтерську інформацію від роботодавців не після закінчення цього контракту, а після закінчення звітних податкових періодів. Тож, коли в українця-заробітчанина закінчиться термін трудової візи, в податкових органах іноземної країни ще не буде інформації про його доходи та податки. Тобто заробітчанин ніколи в останній день роботи або на наступний день в іноземній країні не зможе отримати від іноземних податкових органів довідку про свою зарплату, оскільки такої інформації там ще не буде. А залишатись в іноземній країні і чекати "отримання довідки" після закінчення трудового контракту і трудової візи заробітчанину заборонено, бо це буде порушенням іноземного міграційного режиму. Тому українці-заробітчани, як правило, не мають можливості отримати довідки про доходи і податки з податкових органів іноземної країни під час перебування на її території і не мають часу на переклад або легалізацію довідок про податки, отриманих від іноземних роботодавців;

6) іноземці на території України також не можуть отримати довідку про сплату податків на доходи в податкових інспекціях України раніше ніж за 10 днів після закінчення звітного податкового періоду, яким визначено квартал. Крім того, є необхідність затвердити форму такої довідки англійською мовою;

7) податковим агентом за кордоном, як і в Україні, виступає роботодавець. Тому відповідальність за несплату податків із зарплати українця в країні працевлаштування несе не сам українець, а його роботодавець. Державні органи України не повинні звинувачувати українця-заробітчанина в несплаті податків за кордоном, якщо у нього є документ про легальне оформлення його роботи за кордоном. Такими документами можуть бути або копія ліцензії на роботу, або копія трудового контракту тощо.

Що стосується уникнення подвійного оподаткування юридичних осіб (зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку), то цей процес здійснюється за умови подання письмового підтвердження податкового органу іншої держави щодо факту сплати такого податку та за наявності

чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів (п. 13.5 ст. 13 та п. 161.6 ст. 161 Податкового кодексу України).

IV. Висновки

Головною метою міжнародних податкових угод є підвищення міжнародної комерційної активності, збільшення обороту капіталу між державами, захист національного населення від подвійності оподаткування їхніх доходів. Але виходить все навпаки: Україна замість того, щоб використати всю перспективу міжнародних договорів, перекладає всі свої обов'язки на українців-заробітчан та юридичних осіб, при цьому висуваються вимоги, які робітник не має можливості виконати.

На наш погляд, для підвищення ефективності впровадження міжнародних норм оподаткування в Україні доцільно чітко визначити термінологію та узгодити її в нормах міжнародного й національного законодавств, що дасть можливість виключити непорозуміння між країнами. Звичайно, важливим є факт постійного інформування посадових осіб державної податкової служби щодо прийнятих угод про запобігання подвійному оподаткуванню між Україною та іншими державами. При цьому потрібно чітко прописувати усі умови угоди задля уникнення невідповідності її тлумачення, що, звичайно, призведе до порушення її дії.

Суттєвим є також звільнення громадян України від подання довідки з країни працевлаштування, оскільки українець-заробітчанин не має змоги отримати цю довідку фізично. Замість цього запропонуємо надавати українцям відстрочку для подання цієї довідки або самостійно надсилати лист про сплату податків українця до відповідних податкових служб іноземної країни. Цим фактом не можна нехтувати, адже це, насамперед, стосується добробуту українців.

Доцільним є виконання Україною стосовно людини принципу презумпції невинності, тобто ніхто не може звинуватити людину в недостовірності даних, заявлених у податковій декларації та несплаті податків, якщо це не доказано. І для запобігання невиконанню цього принципу необхідно встановити, що відповідальність за сплату податків із зарплати українця в країні працевлаштування несе не сам українець, а його податковий агент – роботодавець. Тому державні органи не мають права звинувачувати українця в несплаті податків за кордоном, якщо у нього є документ про легальне оформлення його роботи за кордоном.

Список використаної літератури

1. Морозов С.М. Уникнення подвійного оподаткування як засіб подолання колізій в сфері податкового регулювання [Електронний ресурс] / С.М. Морозов // Форум права. – 2008. – № 2. – С. 367–370. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08msmspr.pdf>.
2. Максак О.І. Щодо питання про підстави усунення зовнішнього подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / І.О. Максак // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 250–253. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09moizpo.pdf>.
3. Путренко А.М. Роль міжнародних договорів в усуненні подвійного оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / А.М. Путренко // Фінансове право : щоквартальний науковий журнал / НДІ фінансового права Національного університету ДПС України. – 2011. – № 2. – С. 16–18. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Fp/2011_2/putrenko.pdf.
4. Демянчук Ю.Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / Ю.Г. Демянчук // Держава і право. – 2010. – № 47. – С. 282. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/dip/2010_47/4-15.pdf.
5. Ковальчук А. Проблема визначення статусу резиденства в Україні при укладенні міжнародних угод при уникненні подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / А. Ковальчук, В. Пронь // Проблеми матеріальної культури – економічні науки. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/knp/2012_220/knp220_41-44.pdf.
6. Дубовик О.Ю. Проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / О.Ю. Дубовик // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць. – 2009. – № 35. – С. 190–196. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vsed/2009_35/35/190-196.pdf.
7. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР.
8. Демянчук Ю.Г. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / Ю.Г. Демянчук // Часопис Національного університету “Острозька академія”. Серія “Право”. – 2011. – № 1 (3). – С. 1–13. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/Choasp/2011_1/11dyhmpo.pdf.
9. Світовий досвід оподаткування: Республіка Польща [Електронний ресурс] // Офіційний портал Міністерства доходів і зборів України. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/archiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/polsha/?Print>.
10. Світовий досвід оподаткування: США [Електронний ресурс] // Офіційний портал Міністерства доходів і зборів Украї-

- ни. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijna-rodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/usa/>.
11. Злобін С.В. Як Україна порушує міжнародні договори про усунення подвій-

ного оподаткування [Електронний ресурс] / С.В. Злобін // Конференції “Україна – еміграція – 2009”. – Режим доступу: http://kievrus.kiev.ua/?page_id=420.

Стаття надійшла до редакції 04.09.2013.

Шмыголь Н.Н., Кормышова А.И., Антонюк А.А. Избежание двойного налогообложения: теория и практика эффективного использования

В статье исследованы сущность понятия двойного налогообложения, его виды и проблемы. Определены сущность международных налоговых соглашений, их основное назначение и использование в ведущих странах. Рассмотрен зарубежный опыт избежания двойного налогообложения доходов физических лиц. Предложены пути повышения эффективности внедрения международных норм налогообложения в Украине.

Ключевые слова: двойное налогообложение, международные налоговые конвенции, принцип резидентства, налоговая декларация, налоговое бремя, налоговое законодательство.

Shmygol N., Kormyshova A., Antonyuk A. Avoidance of the double taxation: theory and practice of effective use

In article the essence of concept of the double taxation, its types and problems is investigated. The main distinctions between concepts the double taxation and the double economic taxation are shined. The main approaches of the developed states, in particular Ukraine are given, at the taxation of the income or the property, being in their territory.

The essence of the international tax agreements, their basic purpose and uses in the leading countries is defined. Foreign experience avoidance of the double taxation of the income physical persons are considered and the basic principles of tax actions of the foreign states to own citizens, working abroad are characterized.

The reasons of non-compliance by Ukraine of standards of existing bilateral agreements about avoidance of the double taxation are specified. Ways of increase of efficiency of introduction of the international norms of the taxation in Ukraine are offered.

To enhance the effectiveness of international norms of taxation in Ukraine should be clearly defined terminology and align it to the norms of international and national laws that would exclude the possibility of misunderstanding between the countries. To provide continuous information for officials of State Tax Service is important for the adoption of agreements on avoidance of double taxation between Ukraine and other countries.

Key words: double taxation, international tax conventions, principle of residence, tax declaration, tax burden, tax legislation.