

УДК 343.359.2:341

**В.А. Михалчич,**  
здобувач Державного науково-дослідного  
інституту МВС України

## ОКРЕМІ ПРОБЛЕМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗАПОБІГАННЯ ПОДАТКОВИМ УХИЛЯННЯМ МІЖ УКРАЇНОЮ ТА КИТАЙСЬКОЮ НАРОДНОЮ РЕСПУБЛІКОЮ

*У статті аналізується Угода між Україною та Китайською Народною Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та майно, визначаються проблеми у правовому регулюванні уникнення подвійного оподаткування між Україною та Китайською Народною Республікою та надаються пропозиції щодо їх усунення.*

**Ключові слова:** уникнення подвійного оподаткування, попередження податкових ухилень, Договірні Держави, резиденти.

*В статье анализируется Соглашение между Украиной и Китайской Народной Республикой об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на доходы и имущество, определяются проблемы в правовом регулировании избежания двойного налогообложения между Украиной и Китайской Народной Республикой и формулируются предложения по их устранению.*

**Ключевые слова:** избежание двойного налогообложения, предотвращение уклонения от налогообложения, Договаривающиеся Государства, резиденты.

*The author analyzes the Agreement between Ukraine and the Republic of China for the avoidance of double taxation and prevention of fiscal evasion with the respect to taxes on income and property, identifies several problems in the legal regulation of an avoidance of double taxation between Ukraine and China and formulates proposals for their elimination.*

**Keywords:** avoidance of double taxation, prevention of tax evasion, the Contracting States, residents.

Розвиток зовнішньоекономічних зв'язків, міжнародної міграції населення призвів до актуалізації проблем міжнародного подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування, причиною виникнення яких є розбіжності у податкових законах різних держав. Оскільки кожна країна прагне захистити власний податковий суверенітет, визначені проблеми неможливо вирішити в односторонньому порядку. Ефективним методом боротьби з міжнародним подвійним оподаткуванням та ухиленням від оподаткування є підписання відповідних конвенцій та угод між окремими країнами.

Україна як незалежна держава є учасником більше ніж 50 чинних міжнародних конвенцій та угод з питань усунення подвійного оподаткування [1]. Крім того, відповідно до Закону про правонаступництво України від 12 вересня 1991 року № 1543-ХІІ [2] на її території діють декілька договорів, укладених за часів існування СРСР. Серед цього розмаїття особливої уваги потребує дослідження

угоди із зазначеного питання між Україною та Китайською Народною Республікою (КНР), оскільки останнім часом міжнародне співробітництво та відносини між цими країнами активізувалися. Так, першим віце-прем'єром України С.Г. Арбузовим саме КНР було визначено як стратегічного зовнішньоекономічного партнера України і як ключового партнера в Азіатсько-Тихоокеанському регіоні [3].

Необхідно зазначити, що окремі аспекти усунення подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування розглядали у своїх роботах В.О. Бабанін, М.В. Воронін, О.Ю. Дубовик, О.М. Козирін, М.П. Кучерявенко, О. Мещерякова, В.Е. Пирумова, Дж. Стамп, М.М. Ткаченко, В. Уалід та інші, проте вони не акцентували уваги на проблемах правового регулювання уникнення від оподаткування та ухилення від сплати податків саме між Україною та КНР, у той час як вони потребують дослідження, визначення проблем та розробки пропозицій з їх усунення.

Саме тому метою нашої роботи є дослідження нормативно-правового акту, що врегулює уникнення від оподаткування та ухилення від сплати податків між Україною та КНР, визначення проблем та розробки пропозицій з їх усунення.

4 грудня 1995 року між Україною та КНР було підписано Угоду про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та майно (надалі – Угода від 04.12.1995) [4], яка була ратифікована Україною 12 липня 1996 року Законом № 342/96-ВР [5]. Зазначена Угода використовує типову модель Конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Необхідно зазначити, що Типові конвенції щодо уникнення подвійного оподаткування були запроваджені ще у 1928 році під патронатом Ліги Націй і передбачали чотири моделі: 1) про уникнення подвійного оподаткування прямими податками; 2) про уникнення подвійного оподаткування податками на спадщину; 3) про адміністративну допомогу з питань оподаткування; 4) про допомогу у стягненні податків [6, с. 34]. Пізніше держави, що домовлялися про уникнення подвійного оподаткування, використовували як зазначені вище типові конвенції (моделі), так і розроблені пізніше – Типові конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталів 1963, 1977 років (зі змінами і доповненнями 1992, 1994, 1995, 2000 років) [7], Типову конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування відносно податків на майно та спадщину 1966 року [7], Типову податкову угоду Британського співтовариства націй 1964 року [7], Типові конвенції про усунення подвійного оподаткування між країнами – членами Андської групи (Болівією, Венесуелою, Колумбією, Перу, Еквадором) та між країнами – членами Андської групи та іншими країнами 1971 року [7], Типову конвенцію Організації Об'єднаних Націй (ООН) 1980 року, розроблену для захисту інтересів країн, що розвиваються, зі змінами та доповненнями 1995 року [8], Типову модель ОЕСР конвенції про надання взаємної допомоги в податкових питаннях 1981 року [7], Типову модель ОЕСР конвенції по нерухомому майну, спадщинам та даруванням [7] тощо. Угода від 04.12.1995 використовує типову модель Конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталів 1977 року.

У ст. 1 зазначеної Угоди закріплюється перелік осіб, до яких застосовуються положення цього нормативно-правового акту, а саме до осіб, які є резидентами Договірних держав. У контексті запропонованої редакції норми необхідно визначитися з поняттями “договірні держави” та “резиденти”.

Договірними державами є Україна та Китай. У ст. 3 Угоди від 04.12.1995 описується понятійний апарат, відповідно до якого термін “Україна” при використанні в географічному значенні означає територію України, її континентальний шельф і її виключну (морську) економічну зону, включаючи будь-яку іншу те-

риторію за межами територіального моря України, яка відповідно до міжнародного права визначається або може бути в подальшому визначена як територія, в межах якої можуть здійснюватися права України стосовно морського дна, надр та їх природних ресурсів. “Китай”, у свою чергу, визначається як КНР, при застосуванні в географічному значенні означає всю територію КНР, включаючи її територіальне море, де застосовується китайське законодавство щодо оподаткування, і будь-яку територію за межами територіального моря, де КНР має суверенні права на розвідку і розробку ресурсів морського дна і його надр, і ресурсів прилеглих вод, відповідно до міжнародного законодавства [4]. Необхідно підкреслити, що застосоване в Угоді визначення “Китай” не включає в себе спеціальний адміністративний регіон Китаю – Гонконг (інша назва – Сянган). Пов’язане це з історичним розвитком зазначеного регіону. Так, з 1842 року Гонконг був колонією Великобританії, а отже, уникнення подвійного оподаткування між резидентами України та Гонконгу здійснювалося відповідно до норм Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна, підписаної 10 лютого 1993 року (надалі – Конвенція від 10.02.1993) [9]. Проте у 1997 році суверенітет Гонконгу було повернуто КНР на підставі Спільної китайсько-британської декларації з питань передачі Гонконгу від 1 липня 1997 року [9]. Водночас, відповідно до Угоди між Сполученим Королівством Великобританії і Північної Ірландії та КНР з питань майбутнього Гонконгу [9], цьому регіону було надано значний ступінь автономії і самостійності строком на 50 років з моменту приєднання до КНР, у тому числі у податковому законодавстві. Як підкреслює Д. Злобін [10, с. 14], через “податкову самостійність” Гонконгу положення Угоди від 04.12.1995 не діятиме на території Гонконгу. Здавалося б, що у цьому випадку на території Гонконгу повинні були б продовжувати діяти норми Конвенції від 10.02.1993, проте це не так, оскільки КНР не приєдналася до Віденської Конвенції про правонаступництво держав відносно договорів від 23 серпня 1978 року [11], через що відповідні принципи міжнародного права з питань правонаступництва держав під час деколонізації, викладені в цій Конвенції, на КНР (а, відповідно і на Гонконг) не поширюються. Отже, виникла ситуація, коли окрема територіальна частина однієї з Договірних Держав, визначених в Угоді від 04.12.1995, а саме – Гонконг, не охоплюється нормами зазначеної Угоди.

Наступний аспект, на якому хотілося б зосередити увагу, – це визначення “резиденти”, оскільки відповідно до норм національного законодавства України та Китаю ці визначення різні. Так, відповідно до пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [12] резиденти – це: а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; в) фізичні особи, які мають місце проживання в Україні. При цьому, якщо фізична особа також має місце проживання в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв’язки (центр життєвих інтересів) в Україні. Якщо ж 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, то вона вважається резидентом, якщо перебуває

в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року. Крім того, 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 ж неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, то фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому ПКУ, або її реєстрація як самозайнятої особи.

Відповідно до Закону КНР "Про податок на доходи фізичних осіб" від 29 грудня 2007 року [13, с. 144] та Докладних правил застосування Закону КНР "Про податок на доходи фізичних осіб" [13, с. 145], резидентами є громадяни КНР або іноземні громадяни, які постійно проживають на території КНР більше 1 року, при цьому вони повинні сплачувати податок на доходи фізичних осіб відносно доходів, отриманих на території КНР та інших країн. Крім того, відповідно до ст. 6 Докладних правил застосування Закону КНР "Про податок на доходи фізичних осіб" іноземні громадяни, що проживають на території КНР протягом від 1 до 5 років, звільнені від сплати податку на доходи, отримані за кордоном, і лише з 6 року проживання в КНР, у випадку, якщо іноземний громадянин протягом податкового року не втратив статус податкового резиденту КНР, такі доходи підлягають декларуванню та сплаті з них податку. Проте іноземні громадяни, що не є податковими резидентами КНР, але знаходяться на території КНР менше 1 року, сплачують податок на доходи фізичних осіб відносно доходів, отриманих на території КНР.

Угода від 04.12.1995 вирішує колізію таким чином. Згідно зі ст. 4 вказаної вище Угоди термін "резидент Договірної Держави" означає особу, яка за законодавством цієї Договірної Держави підлягає оподаткуванню в ній, на підставі постійного місця проживання, постійного місця перебування, місцезнаходження головного офісу, місцезнаходження керівного органу, місця реєстрації або будь-якого іншого аналогічного критерію. Якщо фізична особа є резидентом обох Договірних Держав, її становище визначається таким чином: а) вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, де вона має постійне житло; якщо вона має постійне житло в обох Договірних Державах, вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, в якій вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів); б) якщо Договірна Держава, в якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначена або коли вона не має постійного житла в жодній з Договірних Держав, вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, де вона звичайно проживає; в) якщо вона звичайно проживає в обох Договірних Державах або коли вона звичайно не проживає в жодній з них, вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, національною особою якої вона є; г) якщо вона є національною особою обох Договірних Держав або якщо вона не є національною особою жодної з них, компетентні органи Договірних Держав вирішують питання оподаткування такої особи за взаємною згодою. У випадку, коли особа є резидентом обох Договірних Держав, тоді компетентні органи Договірних Держав визначають, що особа є резидентом Договірної Держави для цілей цієї Угоди за взаємною згодою.

Отже, відповідно до норм Угоди про уникнення подвійного оподаткування, існує декілька критеріїв, які використовуються для визначення поняття "резидентства" – місця проживання, постійного місця перебування, місцезнаходження

головного офісу, місцезнаходження керівного органу тощо, тобто критерій громадянства не є критерієм для визначення поняття резиденства для цілей оподаткування, а отже, громадянин України, що є резидентом КНР, не є резидентом України, тому посилення на особу, що підлягає оподаткуванню (тобто резидент), не застосовується у випадку відсутності оподаткування в силу внутрішнього законодавства (наприклад, благодійницькі організації).

Необхідно зауважити, що враховуючи різницю у національному законодавстві обох країн відносно визначення “резидент”, невирішеним залишається питання щодо застосування податкових пільг – незрозуміло, чи може податковий резидент України не застосовувати норми Угоди про уникнення подвійного оподаткування, якщо відповідно до законодавства України для нього передбачені податкові пільги. Як слушно зазначає О.І. Погорлецький [14, с. 22], ціллю міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків є, насамперед, зменшення податкового навантаження на платника. Отже, у випадках, коли відповідно до законодавства України для податкового резидента України передбачені податкові пільги, їх застосування не повинно обмежуватися нормами Угоди про уникнення подвійного оподаткування, що доцільно закріпити у положеннях вищевказаної Угоди. Такий підхід відбиватиме принцип угод про уникнення подвійного оподаткування про зменшення податкового навантаження.

Таким чином, укладена у 1995 році між Україною та КНР Угода про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та майно на сьогодні застаріла, окремі її положення потребують перегляду та уточнення, а саме у нормах вищевказаної Угоди доцільно передбачити положення, які б закріплювали те, що Угода від 04.12.1995 не обмежує будь-які пільги, передбачені законодавством Договірних Держав для резидентів цих держав. Запропонований підхід дозволить уникнути неоднозначних тлумачень норм зазначеної Угоди.

Крім того, доцільним видається підписання тимчасової Угоди між Україною та народним урядом Гонконгу щодо уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень на термін, на який Гонконгу надано значний ступінь автономії і самостійності відповідно до Угоди між Сполученим Королівством Великобританії і Північної Ірландії та КНР з питань майбутнього Гонконгу (до 2047 року).

Розглянуті проблемні аспекти, пов'язані із уникненням подвійного оподаткування між Україною та КНР, не є вичерпними і мають стати предметом подальших наукових досліджень.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : Лист ДПС України від 14.01.13 №536/7/12-10-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // minrd.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/83134.html](http://minrd.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/83134.html).
2. Про правонаступництво України : Закон України від 12.09.1991 № 1543-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1991. – № 46. – Ст. 617.
3. Украина и Китай намерены активизировать сотрудничество : выступление С.Г. Арбузова во время второго заседания украинско-китайской межправительственной комиссии по сотрудничеству 24.09.2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http : // www.unian.net/news/596673-ukraina-i-kitay-namerenyi-aktivizirovat-sotrudnichestvo.html](http://www.unian.net/news/596673-ukraina-i-kitay-namerenyi-aktivizirovat-sotrudnichestvo.html).
4. Угода між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно, підписана 04.12.1995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // zakon.nau.ua/doc/?code=156\\_675](http://zakon.nau.ua/doc/?code=156_675).

5. Про ратифікацію Угоди між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : Закон України від 12.07.1996 № 342/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 44. – Ст. 228.

6. *Воронина Н.В.* Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера / Н.В. Воронина, В.А. Бабанин // Все для бухгалтера. – 2007. – № 10. – С. 33–39.

7. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 15 July 2005. – Paris : OECD Publications, 2005. – 374 p.

8. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Док. ST/ESA/PAD/SER.E/21. – Нью-Йорк : Издательство ООН, 2001. – XXIII. – 366 с.

9. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна, підписана 10 лютого 1993 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon.nau.ua/doc/?code=826\\_648](http://zakon.nau.ua/doc/?code=826_648).

9. Wiltshire, Trea. [First published 1987] (republished & reduced 2003). Old Hong Kong. Central, Hong Kong: Text Form Asia books Ltd. Page 12. ISBN Volume 962-7283-61-4.

10. *Злобін Д.* Гонконг : подвійне оподаткування по повній / Д. Злобін // Інтерактивна бухгалтерія. – 2013. – № 20. – С. 13–17.

11. Венская конвенция о правопреемстве государств в отношении договоров, принятая 23 августа 1978 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.un.org/ru/documents/decl\\_conv/conventions/states\\_succession.shtml](http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/states_succession.shtml).

12. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

13. *Мещерякова О.* Налоговые системы развитых стран мира / О. Мещерякова. – М., 1999. – 230 с.

14. *Погорлецкий А.И.* Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорлецкий. – СПб. : Издательский дом СПбГУ, 2005. – 385 с.

Отримано 25.11.2013