

АДМІНІСТРАТИВНЕ ТА ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК 347.73

Браславський Р. Г.,
кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

КОНВЕНЦІЇ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ДЖЕРЕЛА ЗАКРІПЛЕННЯ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

THE CONVENTION ON THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AS A SOURCE OF CONSOLIDATION OF THE PRINCIPLES OF TAX LAW

У статті аналізуються конвенції про уникнення подвійного оподаткування як джерела закріплення принципів податкового права. Зазначається, що практика укладення таких конвенцій є досить поширеною, адже вони спрямовані на забезпечення балансу між приватним і публічним інтересом. Автор доходить висновку, що двосторонні (партикулярні) та багатосторонні (універсальні) конвенції про уникнення подвійного оподаткування є найбільш поширеною формою закріплення прийомів, правил і принципів, які визначають механізми уникнення подвійного оподаткування. Водночас наголошується на тому, що донині не отримала усталеної сформованості єдина система вихідних положень, яка мала б своїм спрямуванням забезпечити функціонування ефективного механізму уникнення подвійного оподаткування. Положення відповідних конвенцій є формою закріплення нормативних приписів загалом та принципів уникнення подвійного оподаткування зокрема. У своїй сукупності принципи уникнення подвійного оподаткування формують систему, яка характеризується сталістю взаємозв'язків і різномірністю внутрішньосистемного структурування.

Ключові слова: податкове право, принципи, податкове законодавство, подвійне оподаткування, конвенції про уникнення подвійного оподаткування.

В статье анализируются конвенции об избежании двойного налогообложения как источники закрепления принципов налогового права. Отмечается, что практика заключения таких конвенций является достаточно распространенной, ведь они направлены на обеспечение баланса между частным и публичным интересом. Автор приходит к выводу, что двусторонние (партикулярные) и многосторонние (универсальные) конвенции об избежании двойного налогообложения являются наиболее распространенной формой закрепления приемов, правил и принципов, которые определяют механизмы избежания двойного налогообложения. В то же время отмечается, что до сих пор не получила сложившуюся сформированность единая система исходных положений, которая должна по своему направлению обеспечить функционирование эффективного механизма избежания двойного налогообложения. Положения соответствующих конвенций являются формой закрепления нормативных предписаний в целом и принципов избежания двойного налогообложения в частности. В своей совокупности принципы избежания двойного налогообложения формируют систему, которая характеризуется постоянством взаимосвязей и разнообразием внутрисистемного структурирования.

Ключевые слова: налоговое право, принципы, налоговое законодательство, двойное налогообложение, конвенции об избежании двойного налогообложения.

The article analyzes the convention on the avoidance of double taxation as a source of consolidation of the principles of tax law. It is noted that the practice of concluding a convention of this kind is quite common, since it is aimed at ensuring a balance between private and public interest. The author concludes that bilateral (particular) and multilateral (universal) conventions on the avoidance of double taxation are the most common form of consolidation of the methods, rules and principles that determine the mechanisms of avoiding double taxation. At the same time, it is noted that to this day has not yet received its established formation of a unified system of initial provisions, which should ensure the functioning of an effective mechanism of avoiding double taxation. The provisions of the relevant conventions are a form of consolidation of regulatory requirements as a whole and the principles of avoiding double taxation in particular. In the aggregate, the principles of avoiding double taxation form a system that is characterized by the continuity of interconnections and variability of intersystem structuring.

Key words: tax law, principles, tax legislation, double taxation, conventions on avoidance of double taxation.

На сьогодні як ніколи актуальною постає проблематика, пов'язана з уникненням подвійного оподаткування. Перманентний розвиток і модернізація алгоритмів господарської взаємодії спонукають суб'єктів господарювання до пошуку нових механізмів оптимізації власних податкових зобов'язань. При цьому залишається важливим питання забезпечення функціонування дієвих механізмів протидії так званому агресивному податковому плануванню, що має яскраво виражену антифіскальну спрямованість.

У цьому разі важливим є забезпечення балансу між приватним і публічним інтересом, на що й спрямовані угоди про уникнення подвійного оподаткування.

З метою забезпечення послідовного дослідження піднятої проблематики варто розглянути змістове наповнення категорії «уникнення подвійного оподаткування». Зауважимо, що С.Г. Пепеляєв, досліджуючи проблематику уникнення подвійного оподаткування, аналізує її крізь призму такої категорії, як «множинне оподаткування». Головною причиною,

яка призводить до виникнення множинності оподаткування, можна вважати нетотожність у межах різних національних правопорядків різнорідних конструкцій, які мають відношення до встановлення взаємозв'язків таких основоположних елементів оподаткування, як суб'єкт та об'єкт оподаткування.

У цьому разі вчений розділяє множинне оподаткування на юридичне та економічне. Так, під множинним юридичним оподаткуванням (два й більше рази) дослідник розуміє обкладення суміжними загальнообов'язковими платежами податкового характеру в двох і більше державах тотожного зобов'язаного учасника податкових відносин (платника податків) стосовно одного й того ж об'єкта за один і той же темпоральний (часовий) відрізок. Автор зауважує, що множинне юридичне оподаткування може мати місце в таких випадках:

1) коли згідно з нормативними положеннями декількох держав зобов'язаний учасник податкових відносин виступає їхнім резидентом, а отже, несе весь комплекс податкових зобов'язань, що визначається законодавством кожної з відповідних держав, стосовно наявних у нього об'єктів оподаткування (комплексний (розширений) обсяг податкових зобов'язань);

2) коли низка держав водночас покладають на одного й того ж суб'єкта податкових відносин, який не є резидентом жодної з них, податкові зобов'язання за об'єктом, що виникає в таких платників у відповідних державах (обмежений обсяг податкових зобов'язань);

3) коли в резидента однієї з держав виникає об'єкт оподаткування на території іншої держави, у зв'язку із чим обидві держави стягують загальнообов'язкові платежі податкового характеру з відповідного об'єкта оподаткування.

С.Г. Пепеляєв зазначає, що, крім множинного юридичного оподаткування, існує також економічне множинне оподаткування. Змістовно відповідний термін означає обкладення однієї й тієї ж бази оподаткування різних суб'єктів за допомогою застосування співставних податків. Як приклад множинного економічного оподаткування можна навести стягнення загальнообов'язкових платежів податкового характеру з розподіленої частини прибутку конкретного суб'єкта господарювання. За такої ситуації першочергово прибутковим податком обкладається суб'єкт господарювання, а в подальшому прибутковим податком із фізичних осіб обкладаються акціонери, які отримують дивіденди.

При цьому, як зауважує С.Г. Пепеляєв, міжнародне податкове право не спрямоване на пошук механізмів вирішення проблематики множинного оподаткування, адже таке завдання існує на рівні національних правопорядків [1].

Варто зазначити, що практика укладення двосторонніх міжнародних угод із приводу питань, які стосуються податково-правової сфери, є досить давньою. Як приклад можна навести Договір із питань адміністративної допомоги у сфері оподаткування та обміну податковою інформацією, який було укла-

дено між Бельгією та Францією ще в 1843 р. Двосторонній договір, що ставив собі за мету врегулювання аналогічних питань, було укладено між Бельгією та Нідерландами в 1845 р.

Вважаємо за доцільне зауважити, що в ХХ столітті міждержавна взаємодія з питань уникнення подвійного оподаткування вийшла на якісно новий рівень, що проявлялось, зокрема, у діяльності такої міжнародної організації, як Ліга Націй. У межах відповідної організації ще в 1928 р. спільними зусиллями держав-членів було сконструйовано першу модельну конвенцію двостороннього характеру, яка стосується проблематики уникнення подвійного оподаткування [2]. Загалом необхідно зазначити, що під егідою Ліги Націй було розроблено 4 моделі типових конвенцій, які були спрямовані на подолання проблеми подвійного оподаткування та стосувались, зокрема, таких питань: а) уникнення подвійного оподаткування спадкового майна; б) уникнення подвійного оподаткування прямими за своїм характером податками та зборами; в) міжвідомчої співпраці (адміністративної допомоги) з питань оподаткування; г) допомоги в стягненні загальнообов'язкових платежів податкового характеру [3, с. 34]. У подальшому іншими міжнародними організаціями також було сконструйовано низку модельних конвенцій: Типову конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталів (1977 р.), Типову конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на спадщину (1966 р.), Типову податкову конвенцію Британської співдружності націй (1964 р.), Типову конвенцію про уникнення подвійного оподаткування між державами-членами Андської групи (Колумбією, Болівією, Венесуелою, Еквадором, Перу) (1971 р.), Типову конвенцію ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими державами та державами, що розвиваються (1980 р.), Типову конвенцію ОЕСР про надання взаємної допомоги з питань оподаткування (1981 р.) [4].

Також наголосимо на тому, що Радою ЄС в 1955 р. було прийнято Рекомендацію щодо уникнення подвійного оподаткування. Загалом упродовж другої половини ХХ століття між країнами-членами ЄС було укладено 70 міжнародних договорів, які стосуються проблематики усунення подвійного оподаткування [2].

Зауважимо, що двосторонні (партикулярні) та багатосторонні (універсальні) конвенції про уникнення подвійного оподаткування є найбільш поширеною формою закріплення прийомів, правил і принципів, які визначають механізми уникнення подвійного оподаткування. Загальноприйнята практика укладати такі міждержавні угоди на основі типових конвенцій, які були сконструйовані ОЕСР та ООН у межах їхньої нормативно-модернізаційної діяльності. Відповідні модельні конвенції є універсалізованими формами закріплення основоположних нормативних конструкцій, які спрямовані на боротьбу з таким негативним явищем, як подвійність оподаткування доходів зобов'язаних учасників податкових відносин. У межах вищезначе-

них модельних нормативних актів отримали свою безпосередню формалізацію принципи й техніко-юридичні прийоми уникнення подвійного оподаткування.

Зазначимо, що донині не отримала усталеної сформованості єдина система вихідних положень, яка мала б своїм спрямуванням забезпечити функціонування ефективного механізму уникнення подвійного оподаткування. Такий стан справ пов'язаний насамперед зі специфікою підходів міждержавної та національної формалізації принципів і нормативних конструкцій уникнення подвійного оподаткування. Варто зауважити, що підходи до закріплення таких нормативних положень можуть різнитись також в актах, що є тотожними (однотипними) за своїм характером. Якщо вести мову про Типову конвенцію ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються (далі – Типова конвенція ООН), то в ній у цілях забезпечення уникнення подвійного оподаткування закріпили принцип територіальності, із сутності якого постає, що доходи платника податків мають оподатковуватись на території країни, яка виступає джерелом походження відповідних доходів [5]. Н.І. Попова та Л.І. Ільїна вдало зауважують, що така ситуація склалась насамперед через те, що підхід, який був використаний у Типовій конвенції ОЕСР, зазвичай застосовується щодо відносин, які виникають між державами, економіка яких є досить розвинутою, а також такі країни перебувають на одному шаблі соціально-економічного розвитку, тоді як підхід, закріплений у Типовій конвенції ООН, дає змогу державам, які є менш економічно розвиненими, створити основи для того, щоб залучати податкові платежі від якнайбільш можливого широкого кола правозобов'язаних суб'єктів [6, с. 98].

Водночас необхідно зауважити, що не можна ототожнювати за змістом такі категорії, як «принципи міжнародного оподаткування» та «принципи уникнення подвійного оподаткування». Відповідно до загальнофілософського аспекту їх можна зіставити як ціле (тобто принципи міжнародного оподаткування) і його частину (принципи уникнення подвійного оподаткування). З огляду на вищесказане необхідно підтримати позицію О.А. Шахмаметьєва, згідно з якою в жодному разі не можна вважати, що принципи уникнення подвійного оподаткування якоюсь мірою заміщають чи навіть виключають загальні за своєю природою принципи міжнародного податкового права. Науковець зазначає, що принципи уникнення подвійного оподаткування мають розвиватись як певні правила, згідно з якими підходи до оподаткування в жодному разі не мають негативно впливати на послідовне утвердження та модернізацію світової економіки й національних господарств, оскільки їх метою є забезпечення зменшення податкових факторів під час прийняття рішень у межах міжнародної господарської діяльності та превенція появи дискримінаційних факторів, які мають певний вплив на інтереси деяких платників податків [7, с. 26]. Отже, принципи усунення подвійного оподаткування

є не тільки керівними ідеями у звичайному розумінні, а й правилами, які необхідно застосовувати в межах внутрішньодержавного законодавства або міжнародних нормативно-правових актів із метою забезпечення функціонування таких правових конструкцій, які уможливають уникнення подвійного оподаткування.

Формою закріплення нормативних приписів загалом і принципів уникнення подвійного оподаткування зокрема є положення відповідних конвенцій. Такі конвенції іменуються конвенціями про уникнення подвійного оподаткування. Поділяються вони на універсальні конвенції та партикулярні (двосторонні) конвенції. Як правило, універсальні конвенції містять положення рекомендаційного, юридично необов'язкового характеру. Такий підхід зумовлюється тим, що універсальні конвенції, як правило, приймаються міжнародними організаціями у вигляді типових, модельних актів, які в подальшому слугують зразком для конструювання та прийняття двосторонніх угод, які, на відміну від перших, містять у собі нормативні положення загальнообов'язкового до застосування характеру. При цьому доцільно вказати на однотипність структурування та усталеність міжнародних підходів до прийняття конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Як уже зазначалось, саме партикулярні угоди містять, як правило, загальнообов'язкові до застосування правила. Загальноприйнятий підхід, згідно з яким такі угоди укладаються між двома державами, які беруть на себе взаємні зобов'язання дотримуватись положень відповідних конвенцій. Варто зазначити, що одна держава укладає такі угоди з низкою інших держав. Фактично на сьогодні вже склалась ціла мережа двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, що дає змогу говорити про достатній рівень нормативної регламентації відповідної сфери суспільних відносин. Що стосується України, то вона на сьогодні уклала 70 конвенцій, які пов'язують її взаємними зобов'язаннями із 71 державою [8].

Як уже зазначалося, відповідні двосторонні конвенції мають однотипну структуру. У межах таких партикулярних договорів послідовно визначаються такі структурні елементи: а) суб'єкти, на яких поширюються положення конвенції; б) перелік видів загальнообов'язкових платежів податкового характеру (податків), яких стосуються її приписи; в) перелік термінів (дефініцій) і їх тлумачення; г) система критеріїв визначення резидентства зобов'язаних учасників податкових відносин; д) положення, які визначають специфіку оподаткування тих чи інших видів діяльності, доходів, суб'єктів; е) вимога щодо заборони дискримінації; є) порядок міжвідомчої взаємодії контролюючих органів договірних держав; ж) порядок та строки набрання чинності й припинення дії відповідної конвенції.

Принципи уникнення подвійного оподаткування можна класифікувати за різними критеріями (див. рис. 1).

Залежно від джерела закріплення ми можемо розділяти відповідні принципи на такі, що закріплені в актах універсального характеру, та такі, що закріплені в актах партикулярного характеру. При цьому варто зауважити, що положення, які отримали своє закріплення в межах універсальних актів (типових конвенцій), як правило, отримують закріплення також у партикулярних актах (двосторонніх договорах). Відповідне дублювання нормативних положень не можна вважати недоцільним, адже типові конвенції належать до так званого м'якого права, тоді як міждержавні двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування закріплюють положення, які мають юридично обов'язкову силу.

Залежно від характеру (їх значення й ролі в системі принципів уникнення подвійного оподаткування) вихідних положень податкового права, що отримали своє нормативне закріплення у відповідних конвенціях, можна розділити їх на загальні принципи та спеціальні принципи. Так, до загальних принципів ми відносимо принцип недопущення подвійного оподаткування. Такий підхід до визначення його ролі зумовлюється його фундаментальністю та основоположністю для забезпечення належності регламентації суспільних відносин, пов'язаних з уникненням подвійного оподаткування. Що ж стосується спеціальних принципів, то до них ми можемо віднести, зокрема, принцип недискримінації, принцип міжвідомчого співробітництва, принцип резидентства, принцип гарантування податкових привілеїв.

Також принципи уникнення подвійного оподаткування можна умовно класифікувати залежно від характеру їх взаємозв'язків (взаємозалежності) на первинні та похідні. Так, принцип недопущення подвійного оподаткування є первинним щодо принципу обов'язковості оподаткування. Відповідний підхід зумовлюється насамперед тим, що конвенційні положення щодо уникнення подвійного оподаткування мають своїм телеологічним спрямуванням не допустити подвійність (множинність) оподатку-

вання; проте в межах відповідних міждержавних договорів також отримують свою формалізацію положення, які визначають обов'язковість послідовного та належного оподаткування доходів платників податків. Фактично цей похідний принцип визначає обов'язковість «одноразового» оподаткування.

Якщо мова йде про принципи податкового права в їх класичному розумінні, то вони отримують закріплення в непрямій формі в межах нормативних положень як універсальних, так і партикулярних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Непряма форма їх закріплення означає, що відповідні вихідні положення не визначаються прямо в положеннях конвенції як принципи податкового права. Вони можуть бути синтезовані шляхом аналізу нормативних приписів, у межах яких вони закріплені. Фактично відповідні принципи містять поширювальний виклад імперативних вимог, які становлять їхню змістову основу. Їх основоположне значення зумовлюється імперативністю вимог, які вони закріплюють, та їх значенням у механізмі нормативного регулювання суспільних відносин, що пов'язані з уникненням подвійного оподаткування.

У своїй сукупності принципи уникнення подвійного оподаткування формують систему, яка характеризується сталістю взаємозв'язків і різномірністю внутрішньосистемного структурування. Обрамлення відповідної системи має важливе загальнотеоретичне значення, адже дає змогу сформулювати систему спеціальних вихідних положень, які забезпечують комплексне, усталене регулювання суспільних відносин, що пов'язані з уникненням подвійного оподаткування. У цьому разі зазначається, що основоположним принципом у відповідній системі є принцип недопущення подвійного оподаткування. Таке вихідне положення містить у собі головну ідею, первинний задум укладачів відповідних конвенцій. Усі ж нормативні приписи, які містяться в міждержавних договорах, у своєму системному правозастосуванні та право-

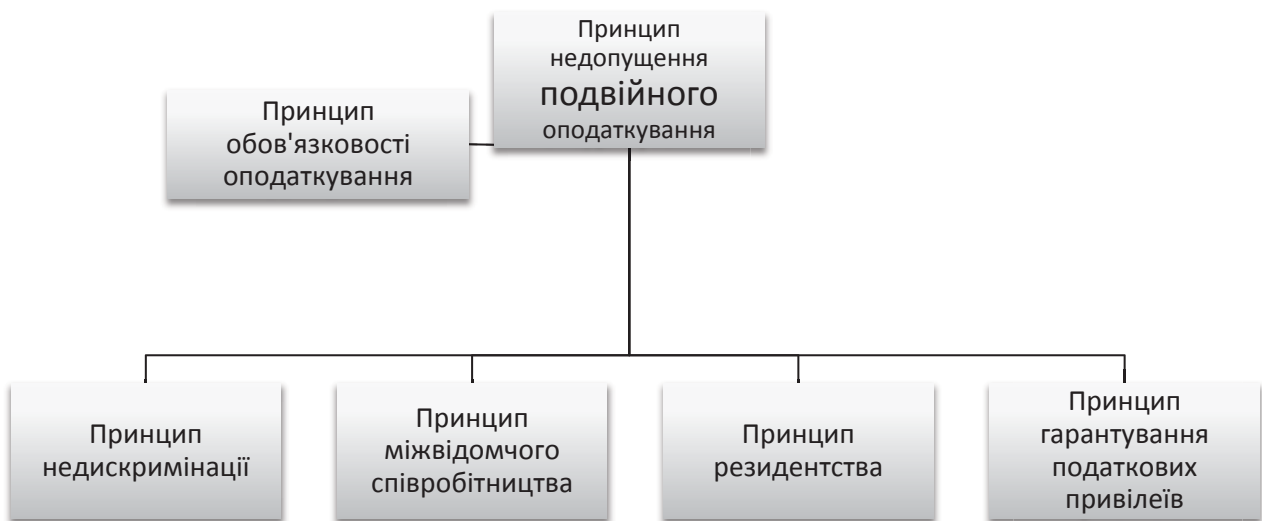


Рис. 1. Система принципів уникнення подвійного оподаткування

реалізації повинні забезпечувати дієву реалізацію принципу недопущення подвійного оподаткування. Неспроможність забезпечити втілення на практиці його імперативних вимог призвела б до порушення його функціонування гарантійних механізмів, що спрямовані на утвердження соціальної справедливості в податково-правовій сфері, адже подвійне (множинне) оподаткування доходів зобов'язаних учасників податкових відносин має своїм наслідком необґрунтоване обтяження економічного

становища окремо взятих платників податків. Водночас як похідне від принципу недопущення подвійного оподаткування ми визначаємо положення щодо обов'язковості оподаткування, яке має своїм спрямуванням нівелювати потенційну можливість застосування платниками податків механізмів агресивного податкового планування, за допомогою застосування яких вони прагнуть вивести свої доходи з орбіти фіскального впливу інститутів публічної влади відповідних договірних держав.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Пепеляев С.Г. Основы налогового права : [учеб.-метод. пособие] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 2000. – 496 с.
2. Дубовик О.Ю. Проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні / О.Ю. Дубовик [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3829/1/Проблеми%20усунення%20подвійного%20оподаткування%20в%20Україні.pdf>.
3. Воронина Н.В. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблема международного характера / Н.В. Воронина, В.А. Бабанин // Все для бухгалтера. – 2007. – № 10. – С. 33–39.
4. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 15 July 2005. – Paris : OECD Publications, 2005. – 374 p.
5. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf.
6. Ильина Л.И. Проблемы налогообложения прибыли участников внешнеэкономической деятельности / Л.И. Ильина, Н.И. Попова // Вестник научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. – 2012. – № 2. – С. 92–113.
7. Шахматьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения / А.А. Шахматьев // Финансовое право. – 2008. – № 2. – С. 25–30.
8. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : лист Державної фіскальної служби України від 30 січня 2015 р. № 2809/7/99-99-12-01-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/196979.html>.