

ПРАВИЛА УНИКНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В МІЖНАРОДНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

МИХАЛЧИЧ Володимир Миколайович - здобувач Державного науково-дослідного інституту МВС України

УДК 343.359.2:341

Автор досліджує правила усунення міжнародного подвійного оподаткування, закріплені в міжнародних нормативних актах, а також в дослідженнях сучасних учених і в контексті концепції неупередженості міжнародного оподаткування визначає авторський підхід до визначення правил уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

Ключові слова: принципи, правила, міжнародне подвійне оподаткування.

На початку ХХ сторіччя Е. Селігман [1] зазначав, що подвійне оподаткування можливе лише на міжнародному рівні, оскільки лише розвиток капіталізму, який створив підґрунтя для створення світового господарства, обумовив появу проблеми подвійного міжнародного оподаткування. Такий же підхід підтримували більшість науковців того часу – Дж. Стамп, В. Уайлід, О. Боуе, М. Керрол та інші. Проте на сучасному етапі науковці (В.В. Гусев, Ю.Г. Демьянчук, А.І. Погорелецький, І.А. Ларютина, Л.А. Лазебник, М.П. Кучерявенко, О.А. Фомина, А.А. Шакірьянов, О.А. Шахматєв та інші) виділяють два основних види подвійного оподаткування – внутрішнє та зовнішнє. Незважаючи на незначні розбіжності у визначеннях, більшість науковців доходять однозначної думки, що внутрішнє подвійне оподаткування представляє собою стягнення з одного платника (об'єкта, доходів) двох або більше податків в межах території однієї країни (на рівні різних адміністра-

тивно-територіальних одиниць однієї держави), а зовнішнє – коли на оподаткування одного платника (об'єкта, доходів) претендують відразу декілька країн.

А.А. Шакірьянов [2, с. 77] вірно вказує, що внутрішнє подвійне оподаткування усунути не важко: держава, спираючись на матеріали судової арбітражної практики та наслідки застосування окремих норм матеріального податкового законодавства може реформувати власне національне законодавство таким чином, щоб усунути подвійне оподаткування. Зовсім інша річ зовнішнє подвійне оподаткування.

Проблемою міжнародного податкового права, необхідністю вирішення якої і була обумовлена поява та розвиток цієї підгалузі податкового права, є саме зовнішнє подвійне оподаткування, тому в рамках нашого дослідження нас цікавить виключно цей вид подвійного оподаткування, який в теорії податкового права частіше зустрічається під назвою «міжнародне подвійне оподаткування» (надалі – МПО).

Принципи уникнення МПО на сьогодні остаточно не визначені, причиною чого є різні підходи до уникнення МПО в різних країнах або між різними країнами. Наприклад, у Типовій податковій конвенції відносно доходів і капіталу, розробленій ОЕСР (надалі – Типовій конвенції ОЕСР) з метою уникнення МПО встановлено принцип резиденства, який полягає в тому, що будь-який дохід резидента, отриманий за кордоном, обкладається фіскальними ор-

ганами країни його резиденства (ст. 5) [3], а в Типовій конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, які розвиваються (надалі – Типовій конвенції ООН) для уникнення МПО закріплено принцип територіальності, який полягає в тому, що доходи платника податків оподатковуються на території тієї країни, на якій вони отримані [4]. Пов'язано це, як вірно визначають Л.І. Іллїна, Н.І. Попова [5, с. 98] з тим, що модель ОЕСР може бути реалізована між економічно та політично рівними країнами, в той час як модель ООН є вигідною для країн, що розвиваються, оскільки дозволяє їм розширити коло платників податків. Отже, для усунення МПО в різних міжнародних нормативних актах застосовуються різні принципи, проте такі принципи є не принципами усунення МПО, а принципами міжнародного податкового права. Як вірно вказує О.А. Шахмамєтьєв [6, с. 26], принципи усунення МПО не виключають і не замінюють загальні принципи міжнародного податкового права, а розвиваються як правила уникнення МПО в контексті концепції неупередженості міжнародного оподаткування, згідно якої таке оподаткування не здійснюватиме негативний вплив на розвиток світової економіки та національних господарств, а здійснюється з метою мінімізації податкових факторів при прийнятті рішень в міжнародній господарській діяльності та виключення дискримінації або навпаки, для заохочення окремих видів діяльності шляхом різноманітних податкових інструментів, надання пріоритету комерційним, а не фіскальним розрахункам у плануванні міжнародної економічної діяльності. Отже, принципи уникнення МПО представляють собою не принципи в традиційному сенсі, а правила, які використовуються в національному законодавстві або міжнародних договорах/угодах, для уникнення МПО, тому більш вірним є визначення елемента системи врегулювання МПО, що розглядається, не як принципи, а як правила уникнення МПО.

Правила уникнення МПО постійно розвиваються та удосконалюються, тому їх єдиний, уніфікований перелік відсут-

ній. В різних міжнародних нормативних актах в тексті зустрічаються посилання то на принципи, то на правила уникнення МПО. Наприклад, в п. 23 ст.1 Типової конвенції ООН [4], де визначається механізм уникнення МПО, закріплюється «керівний принцип», який полягає в тому, що переваги конвенції про уникнення подвійного оподаткування не повинні надаватися у випадках, коли метою укладення договорів/угод є забезпечення більш вигідного становища в частині оподаткування за умов, якщо надання більш сприятливого режиму суперечить завданням відповідних договорівних положень. У пп. і п. 63 ст. 1 цієї ж конвенції [3] встановлюється принцип «витягнутої руки» (*arm's length principle*), згідно якого для цілей оподаткування розмір виплат взаємопов'язаних компаній (наприклад, контрактні ціни, роялті або проценти) в комерційних відносинах, встановлені одна для однієї за заниженими, у порівнянні з ринковими, цінами, перераховується у відповідності до ринкових значень, так, ніби то компанії є незалежними, тобто «знаходилися на відстані витягнутої руки». У п. 1 ст. 8 Типової конвенції ОЕСР [3], п. 7 ст. 3 Типової конвенції ООН [4] визначається правило «міжнародних перевезень», згідно якого право оподатковувати податком прибуток, отриманий від експлуатації морських або повітряних суден в міжнародних перевезеннях, належить тій країні, в якій знаходиться фактичний керівний орган (п. 1). У ст. 23 Типової конвенції ООН [4], ст. 24 Типової конвенції ОЕСР [3] закріплюється принцип недискримінації, який полягає в тому, що громадяни однієї країни (особи без громадянства) не повинні оподатковуватися в іншій країні або до них не повинні пред'являтися вимоги, пов'язані з оподаткуванням, іншого або більш обтяжливого характеру у порівнянні з оподаткуванням та вимогами, які за таких же умов розповсюджуються або можуть розповсюджуватися на громадян іншої країни (осіб без громадянства), зокрема відносно постійного місцеперебування, а також оподаткування постійного представництва, яке підприємство однієї країни має в іншій країні, повинно бути в цій країні не менш сприят-

ліві, ніж оподаткування підприємств цієї країни, які здійснюють аналогічну діяльність. У п. 13 р. «в» Введення до Типової конвенції ООН [4] встановлюється принцип збалансування, який полягає в тому, що: а) оподаткування доходів іноземного капіталу буде здійснюватися з урахуванням витрат, пов'язаних з отриманням прибутку з тим, щоб оподаткування прибутку здійснювалося на базі нетто; б) оподаткування не повинно бути занадто обтяжливим, щоб не запобігати інвестиціям; с) оподаткування повинно враховуватиме належне розділення з країною, що надає капітал. У ст. 13 Типової конвенції ОЕСР [3] визначається правило податкового звільнення та податкового кредиту, яке полягає в тому, що доходи, отримані резидентом однієї країни на території іншої країни або звільнюються від оподаткування в країні її резидентства, або коректуються на суму отриманих в країні-джерелі отримання доходу прибутків.

Принципи/правила, визначені в міжнародних нормативних актах, в деяких випадках є або принципами міжнародного податкового права (наприклад, принцип недискримінації) або податкового права (наприклад, принцип збалансованості), і не визначають напрямків уникнення МПО. Саме тому особливій уваги заслуговує доктринальна позиція з цього питання.

Дослідження правил уникнення МПО неодноразово слугували предметом наукових досліджень. Так, Л.В. Полежарова [7, с. 19] до таких правил відносить: правило визначення «національності» платника податків, доходів та комерційної діяльності, яке полягає у визначенні належності до резидентства фізичних, юридичних осіб, режиму комерційної діяльності та доходу; правило визначення порядку зарахування сплачених за кордоном податків, яке полягає в визнанні пріоритетного права інших країн на оподаткування будь-якої діяльності на її території та доходів, отриманих на її території, в тому числі діяльність і доходи резидентів інших країн, яке підтверджується наданням можливості вирахувати національним платникам податків іноземні податки з податкових платежів, що сплачуються у власній країні або включати

суми сплачених в іншій країні податків в витрати, які вираховуються з бази оподаткування платника податків; правило регулювання трансферних цін, яке полягає в запобіганні уникненню оподаткування шляхом створення посередницької фірми у «безподаткових» країнах і переведення до неї прибутків, завищуючи або занижуючи контрактні ціни. Л.І. Іллїна, Н.І. Попова [5, с. 97–98] як правила уникнення МПО визначають правило визначення «національності» платника податків, доходів та комерційної діяльності, при цьому значення цього правила трактують як і Л.В. Полежарова. Крім того, до вищевказаних правил вони відносять правило визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності, правило податкового нейтралітету, правило «незалежного агента», при цьому під правилом податкового нейтралітету вони розуміють визначення порядку зарахування сплачених в іншій країні податків (шляхом зарахування сум податків, сплачених в іншій країні або звільнення від оподаткування доходу, отриманого на території іншої країни), а під правилом «незалежного агента» - порівняння цін по угодам платників податків з цінами незалежних агентів, тобто іншими словами визначають правило регулювання трансферних цін в податкових цілях, тобто фактично описують правило визначення порядку зарахування сплачених за кордоном податків та правило регулювання трансферних цін, визначені Л.В. Полежаровою.

Невизначеність переліку привал уникнення МПО вимагає формулювання власної позиції з цього питання.

Одним з основних правил усунення МПО, на нашу думку, є правило визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності. Переваги того чи іншого із зазначених принципів слугують предметом довготривалої наукової дискусії, прихильники яких висувують вагомні аргументи в обґрунтування власних позицій. Так, на думку прихильників принципу резидентства, саме цьому принципу необхідно віддавати перевагу, тому що лише він дозволяє врахувати

всі елементи матеріального та соціального становища платника податків, тому лише країна постійного місцеперебування може найповніше оцінити такі елементи і справедливо оподатковувати чистий прибуток платника податків. Прихильники принципу територіальності, в свою чергу, зазначають, що з точки зору запобігання ухиленням від оподаткування застосування саме цього принципу забезпечить ефективну роботу фіскальних органів країни. Проте на сьогодні різні країни надають перевагу різним принципам, що і породжує конфлікт при оподаткуванні одних і тих самих осіб або одних і тих самих доходів. Як вірно визначають науковці [5, с. 98], якби всі країни використовували лише один з зазначених принципів – або принцип резиденства, або принцип територіальності, то проблеми МПО не існувало б. Проте нерівномірність економічного розвитку різних країн не дозволяє їм використовувати лише один з зазначених принципів при реалізації власного податкового суверенітету. Особливо це важливо для країн, що розвиваються, оскільки їх відмова від принципу територіальності може нанести суттєву шкоду їх фінансових інтересам, тому країни, що розвиваються, віддають перевагу принципу територіальності при визначенні власного податкового суверенітету, в той час як розвинуті країни при оподаткуванні у переважній більшості застосовують принцип резиденства. Кожна країна прагне встановити для себе максимальні переваги для захисту власних податкових інтересів та забезпечити стабільну нормативну базу при регулюванні спірних ситуацій з зарубіжними країнами, для чого у відповідних розділах національних законів та міжнародних договорів/угодах необхідно визначати, якому з принципів – принципу резидентства або принципу територіальності країна (або країни) надають перевагу при оподаткуванні платників (доходів, капіталу). Отже, правило визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності є визначальним при усуненні МПО, оскільки саме від цього залежатиме, які в подальшому використовуватимуться правила усунення МПО.

Наступним правилом, яке безпосередньо впливає на усунення МПО, є правило визначення «національності» платника податків, доходів та комерційної діяльності. Зазначене правило охоплює три елементи – платників податків, комерційну діяльність та доходи.

Зазвичай, платниками податків є юридичні та фізичні особи, «національність» яких визначається їх резиденством. За загальним правилом резиденство фізичних та юридичних осіб визначається національним законодавством. Проте, як вірно вказують Н.В. Вороніна, В.О. Бабанін [7, с. 51]) та інші, можлива ситуація, за якої дві країни, що укладають договір/угоду про усунення МПО, згідно власного національного законодавства розглядатимуть одну й ту особу як власного резидента або не визнаватимуть її резидентом ні жодної країни. В таких випадках шляхи подолання зазначеної проблеми необхідно передбачати у договорах. Аналіз типових міжнародних договорів щодо уникнення МПО дозволяє констатувати, що визначення резиденства фізичних осіб, які відповідно національного законодавства є резидентами обох країн, що домовляються про таке уникнення, здійснюється за наявності наступних критеріїв: «наявність постійного житла у країні», «тісні особисті або економічні стосунки», «центр життєвих інтересів» тощо, а для юридичних осіб – «місце реєстрації юридичної особи», «наявність фактичного місця управління», «місце, де проводиться засідання ради директорів», «місце, з якого здійснюються керівне управління», місце, де керівні особи здійснюють свою діяльність», «місце, де ведеться бухгалтерський облік», «місце, де зберігаються архіви», «податковий доміциль» і т.ін., при цьому кожен з зазначених критеріїв визначається безпосередньо в договорі/угоді. В деяких випадках в договорі/угоді, що укладається, передбачається застосування процедури взаємозгодження визначення питання про резиденство особи, а за умов недосягнення згоди, зазвичай на таку особу не розповсюджуються пільги та звільнення від податків, що надаються таким договором/угодою.

Отже, правило визначення «національності» відносно платників податків включає правило «резидентства», яке полягає у встановленні критеріїв приналежності до резиденства фізичних та юридичних осіб.

Визначення «національності» доходів ускладнюється тим, що категорія «доходи» є доволі складною і включає в себе різні види доходів, які за загальноприйнятою системою класифікації розподіляються на активні та пасивні.

Активними доходами в міжнародній діяльності, насамперед, є доходи від комерційної діяльності. Визначення «національності» комерційної діяльності є найбільш складним питанням у міжнародному податковому праві, оскільки в різних країнах різняться підходи до поняття «комерційна діяльність». У Франції така діяльність розглядається як вид торгово-промислової діяльності, в США – як ділова, в Великобританії – як виробнича та підприємницька [9, с. 172] і т.ін. Об'єднуючим критерієм, який притаманний визначенню комерційної діяльності у будь-якій країні, є отримання в результаті комерційної діяльності прибутку. У випадках, коли комерційна діяльність здійснюється не в межах однієї країни, а в двох або більше країнах (наприклад, діяльність транснаціональних корпорацій, міжнаціональних компаній тощо) виникає питання про розподілення прибутку від неї між цими країнами в цілях оподаткування. Так, в Великобританії вважається, що комерційна діяльність здійснюється там, де товари продаються, в західноєвропейських країнах – там, де товари закупаються [9, с. 174], тому компанія, яка закуповує товари, наприклад, в Німеччині, і продає їх в Великобританії, фактично здійснює комерційну діяльність в обох цих країнах, які, відповідно власного підходу до визначення «національності» комерційної діяльності, можуть претендувати на оподаткування доходу від комерційної діяльності. Вирішення зазначеного питання в міжнародній практиці здійснюється вдвох напрямках: 1) закріплення правила «ділової установи (постійного представництва)»; 2) встановлення правила «здійснення діяльності».

Правило «ділової установи» (постійного представництва) притаманне країнам континентального права та представляє собою визначення національності комерційної діяльності міжнародної компанії залежно від того, в якій країні розташоване її ділове представництво, через яке вона здійснює власну діяльність [6, с. 27].

Правило «здійснення діяльності» застосовується переважно у країнах англосаксонського права і орієнтоване на факт здійснення або не здійснення діяльності у країні. Зазначений критерій нормативно не формалізований, тому у країнах, які ним користуються, приймається до уваги адміністративна практика, судові прецеденти, звичаї, що склалися і т.ін. С.Н.Артамошкин [10, с. 33], на підставі аналізу міжнародної практики, зазначає, що здійсненням діяльності переважно вважається діяльність компанії, якщо вона здійснює там повний комерційний цикл операцій.

Особливий підхід встановлено до оподаткування доходів міжнародної компанії, які займаються міжнародними перевезеннями, до яких може застосовуватися правило «міжнародних перевезень», закріплене у п. 1 ст. 8 Типової конвенції ОЕСР [3], п. 7 ст. 3 Типової конвенції ООН [4], згідно якого право оподатковувати податком прибуток, отриманий від експлуатації морських або повітряних суден в міжнародних перевезеннях, належить тій країні, в якій знаходиться його фактичний керівний орган.

Отже, правило визначення «національності» щодо активних доходів включає правило «ділової установи», яке полягає у встановленні критеріїв оподаткування активних доходів від комерційної діяльності залежно від наявності в країні ділового представництва міжнародної компанії; правило «здійснення діяльності», яке полягає у встановленні критеріїв оподаткування активних доходів від комерційної діяльності залежно від факту здійснення або не здійснення такої діяльності у країні; правило «міжнародних перевезень», згідно якого право оподатковувати податком прибуток, отриманий від експлуатації морських або повітряних суден в міжнародних переве-

знення, належить тій країні, в якій знаходиться його фактичний керівний орган.

До пасивних доходів відносяться доходи від інвестицій, процентні платежі (за позиками, кредитами, борговим зобов'язанням), дивіденди та інші виплати (по акціям, паям тощо), ліцензійні платежі, лізингові та орендні платежі, роялті, платежі за авторськими правами, страхові премії, патентні платежі і т.ін., тобто, платежі, які, на відміну від прибутків від комерційної діяльності, мають характер фіксованих та сплачуються регулярно у визначені строки. Як вірно зазначає Л.В. Полежарова [6, с. 123], для визначення «національності» пасивних доходів застосовуються різні підходи – за місцезнаходженням покупця товару, за місцем передання товару або надання послуги і т.ін. Проте найбільш розповсюдженим критерієм, який застосовується для уникнення МПО при визначенні національності пасивних доходів, є використання правила «джерела доходу», яке полягає в тому, що вирішальне значення для визначення «національності» вищевказаних доходів, має місце їх отримання – в країні або за її межами. Пасивні доходи вважаються такими, що отримані в країні, якщо вони виплачуються безпосередньо державою, його органами або підрозділами, фізичними або юридичними особами – резидентами цієї країни, отримані за використання патентів, прав, майна, обладнання на території зазначеної країни і оподатковуються спеціальними податками, що стягуються у джерела з кожної грошової суми, що перевозиться за межі цієї країни. Особливістю стягнення податків з таких доходів є те, що особа, яка сплачує суму пасивного доходу отримувачу, утримує з неї податок, зменшуючи, таким чином, реальний дохід отримувача, тобто реальна сплата податків з пасивних доходів здійснюється платником доходу, а не його отримувачем, але за рахунок останнього.

Отже, правило визначення «національності» відносно пасивних доходів включає в себе правило «джерела доходу», яке полягає у встановленні критеріїв оподаткування пасивних доходів залежно від місця їх отримання.

Таким чином, правило визначення «національності» включає в себе правило «резидентства», правило «ділової установи», правило «здійснення діяльності», правило «міжнародних перевезень» та правило «джерела доходу».

Наступним правилом, яке, на нашу думку, необхідно розглянути як таке, що відіграє важливе значення при уникненні МПО, є правило визначення порядку зарахування сплачених за кордоном податків. В науковій літературі зустрічається думка щодо визначення зазначеного правила як правила податкового нейтралітету [5, с. 97-98], правило податкового звільнення та податкового кредиту [3] і т.ін. Зміст зазначеного правила полягає в тому, що податки, сплачені в одній країні, якимось чином враховуються при визначенні суми податків, які платник податків повинен сплатити в іншій – шляхом зарахування, звільнення, кредиту тощо, тобто фактично, вищевказане правило вимагає визначення, який з методів уникнення МПО буде застосовуватися при визначенні сум податків, що підлягають сплаті. Більш детально методи уникнення МПО будуть розглянуті пізніше, тому зазначимо лише, що більш вірним визначити правило, яке передбачає порядок обрання та закріплення методу уникнення МПО (зарахування, кредиту, вирахування тощо), як правило визначення методу усунення МПО.

Підсумовуючи зазначене, констатуємо, що до правил уникнення МПО відносяться: 1) правило визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності; 2) правило визначення «національності» платників податків та доходів (яке включає в себе правило «резидентства», правило «ділової установи», правило «здійснення діяльності» та правило «джерела доходу»); 3) правило визначення методу усунення МПО.

Література

1. Seligman E.R.A. La Double Imposition et la Cooperation Fiscals Internationals / E.R.A. Seligman. – Geneve, 1927. – 604 s.
2. Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения /

АНОТАЦІЯ

Автор досліджує правила усунення міжнародного подвійного оподаткування, зазначені в міжнародних нормативних актах і дослідженнях сучасних науковців та в контексті концепції неупередженості міжнародного оподаткування формулює авторський підхід до визначення правил уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

SUMMARY

The author examines the rules eliminate international double taxation referred to international regulations and studies of modern scientists and impartiality in the context of international taxation concept formulates the author's approach to determining the rules to avoid international double taxation.

А.А. Шакирьянов // Адвокат. – 2006. – № 3. – С. 71–77.

3. Типовая конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала // [Электронный ресурс] : режим доступа : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf

4. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами, 1980 року // [Электронный ресурс] : режим доступа : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf

5. 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.

6. Шахматъев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойно-

го) налогообложения / А.А. Шахматъев // Финансовое право. – 2008. – № 2. – С. 25–30.

7. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения / Л.В. Полежарова. – М. : Инфра-М, 2011. – 532 с.

8. 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. 47–59.

9. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для вузов / Под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 191 с.

10. Артамошкин С.Н. Качественные особенности налоговой системы в странах с рыночной и переходной экономикой : дисс. канд. эконом. наук. : спец. 00.01.08. – Сергей Николаевич Артамошкин. – М. : 1999. – 175 с.