



Олександр Лепетюк,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри міжнародного права та
міжнародних відносин
Національного університету
«Одеська юридична академія»

УДК 336.227.1:341.244

Оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування

Як відмічав ще І. С. Перетерський, “міжнародний договір надає права безпосередньо державі та на державу ж накладає зобов’язання. Встановлення спільного наміру держав, від імені яких було підписано договір, і є завданням тлумачення міжнародного договору” [1, с. 35]. Однак при реалізації договірних норм у сфері оподаткування періодично виникають ситуації, в яких платник податку тлумачить договірні положення так, нібито останні засновані на засадах диспозитивності, а тому такий платник податку може самостійно вирішувати, в якій з договірних держав йому необхідно сплатити податок. Наприклад, таке тлумачення норм щодо виплати роялті в договорах про уникнення подвійного оподаткування було підтримане Окружним адміністративним судом м. Києва у постанові по справі 2а-14078/12/2670 від 14.12.2012 р. [2] У цьому контексті виникає питання щодо обґрунтованості такого підходу у світлі вимог сучасної практики тлумачення договірних норм на основі загальноновизнаних стандартів,

закріплених у Модельній податковій конвенції ОЕСР та Типовій конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, які розвиваються. Віднайдення відповіді на поставлене питання викликає не лише теоретичний інтерес, але може мати і помітний ефект у частині забезпечення стабільності податкових надходжень від суб’єктів господарювання, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю.

Обґрунтованість твердження про наявність засад диспозитивності у платника податків при застосуванні договірних норм щодо оподаткування виплат таких видів пасивних доходів як дивіденди, проценти та роялті ставала предметом уваги І. Марушко та Т. Миколук [3], О. Чайки та А. Реуна [4], В. Гвоздія [5]. На відміну від практиків, представники вітчизняної юридичної науки приділяли недостатньо уваги дослідженню відповідного питання, що вказує на неналежний рівень доктринальної роботи відповідної тематики.

Ціль статті полягає у визначенні обґрунтованості тлумачення договірних норм щодо оподаткування виплат роялті з використанням словосполучення “можуть оподатковуватись” як таких, що можуть надавати право вибору платнику податків юрисдикції, в якій здійснюватиметься сплата податків з відповідного виду доходу.

Більшість договорів про уникнення подвійного оподаткування в світі укладається на основі Модельної податкової конвенції ОЕСР. Її положення використовуються як основа для розробки тексту конкретних договорів про уникнення подвійного оподаткування, зокрема, і в Україні, на чому наголошує І. Ю. Петраш: “українська” модель конвенції про усунення подвійного оподаткування є, фактично, дослівним перекладом на українську мову моделі ОЕСР ... 1977 р. із змінами та доповненнями на 1992 рік, розробленої Комісією ОЕСР з податкових питань” [6, с. 71]. З обґрунтованістю використання відповідного модельного акту ОЕСР у вітчизняних реаліях погоджуються і О. Чайка та А. Реун: “Україна не є членом ОЕСР, однак на практиці використовує Модельну податкову конвенцію ОЕСР як відправну точку для обговорення та укладення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з іншими державами. А тому було б доцільним та правильним ... застосовувати Коментарі ОЕСР до Модельної податкової конвенції як важливе допоміжне джерело для тлумачення положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, що їх уклала Україна з іншими державами” [4, с. 23].

Ані положення Модельної податкової конвенції ОЕСР, ані коментарі до них не дають змоги безпосередньо вирішити проблему обґрунтованості тлумачення договірних норм щодо оподаткування виплат роялті як таких, що можуть надавати право вибору платнику податків юрисдикції, в якій здійснюватиметься сплата пода-

тків з відповідного виду доходу. Справа в тому, що розробники Модельної податкової конвенції ОЕСР у випадку оподаткування роялті передбачали виключне право оподаткування таких виплат лише для держави резидентства їх отримувача згідно п. 1 ст. 12, що виключає можливість для держави джерела доходу оподатковувати відповідні виплати. Разом з тим, значна кількість договорів про уникнення подвійного оподаткування відступає від цього положення, використовуючи варіант, запропонований розробниками Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, які розвиваються (далі – Типова конвенція ООН).

В параграфі 4 коментарю до ст. 12 відповідного модельного акту ОЕСР з приводу зміни п. 1 та п. 2 ст. 12 Модельної податкової конвенції ОЕСР зазначено: “В п. 1 опущено слово “лише” з відповідного положення Модельної податкової конвенції ОЕСР, яке передбачало, що “роялті, які виникають в одній з Договірних держав та власником-бенефіціаром яких є резидент іншої Договірної держави, підпадають під оподаткування лише в цій іншій державі”. Пункт 2 є доповненням, яке логічно впливає з основоположного положення пункту 1 про те, що роялті підлягають оподаткуванню в державі джерела, а також в державі постійного місцеперебування. Надаючи право на обкладення податком з роялті і державі постійного місцеперебування, і державі джерела, Типова конвенція відступає від принципу виключного права держави постійного місцеперебування на оподаткування, наданого йому в Модельній податковій конвенції ОЕСР” [7, с. 240-241]. Як бачимо, розробники Типової конвенції ООН при формулюванні п. 2 ст. 12 в частині використання словосполучення “можуть оподатковуватись” не передбачали виникнення у платника податків права вибору юрисдикції, в якій здійснюватиметь-

ся оподаткування доходу у вигляді роялті. Вони чітко передбачали те, що відповідний дохід оподатковуватиметься в державі джерела доходу, якщо така держава встановить обов'язок сплати податку у випадку виплати роялті резиденту іншої договірної держави відповідно до вимог договірних норм. Саме в цьому і полягає зміст словосполучення "можуть оподатковуватись". Адже держава володіє суверенітетом і може на власний розсуд не використовувати надану їй можливість, що означатиме оподаткування виплат роялті лише в державі резидентства отримувача. Як додають О. Чайка та А. Реун, "у конвенціях йдеться лише про розподіл повноважень між різними країнами щодо оподаткування певного доходу. А як уже держава скористається наданими їй повноваженнями, то це вже справа цієї держави, до якої інша держава не має жодного стосунку" [8, с. 21].

Очевидно, що підхід експертів ООН до оподаткування виплат роялті спрямований на забезпечення справедливої частки податкових надходжень з роялті для тих держав, на території яких виник відповідний дохід. Він є відображенням загальної спрямованості Типової конвенції ООН, оскільки відповідний модельний акт "сприяє збереженню відповідно до податкового договору більш широких податкових прав у т.зв. "державі джерела", тобто приймаючої інвестиції держави, у порівнянні з "державою резидентства" інвестора" [8, с. 21]. Закріплення можливості оподаткування роялті в державі джерела відповідного доходу стало доволі розповсюдженою практикою в практиці держав-членів світового співтовариства. За запитом Комітету експертів ООН з міжнародного співробітництва щодо податкових питань групою дослідників були виокремлені найбільш широко використовувані у договірній практиці між державами-членами ООН та державами-членами ОЕСР положення Типової конвенції ООН на основі опрацю-

вання положень 825 договорів про уникнення подвійного оподаткування між відповідними групами держав, укладеними за період 1997 – 2013 рр. Ними встановлено, що положення п. 1 та п. 2 ст. 12 Типової конвенції ООН щодо закріплення права на оподаткування роялті використані у 85 % відповідних договорів, що у кількісному вимірі відповідає показнику в 703 договори [9, с. 129].

У цьому контексті варто звернути увагу на наступне: "Якщо резидент однієї держави отримав дохід з джерела в іншій державі, то імовірно виникатиме подвійне оподаткування, оскільки одна держава оподатковуватиме дохід на основі походження, а інша – на основі резидентства. У такому випадку міжнародно-визнаний режим вказує, що держава джерела має пріоритетне право оподаткування (хоча таке право може бути обмежене договором) і держава резидентства відповідає за усунення будь-якого подвійного оподаткування відповідних результатів" [10, с. 4]. Простіше кажучи, у випадку наявності права на оподаткування конкретного виду доходу і в державі джерела такого доходу, і в державі резидентства отримувача саме на другу державу покладається обов'язок усунення негативних наслідків подвійного оподаткування.

Незважаючи на чіткість та однозначність відображеного у Типовій конвенції ООН підходу до оподаткування роялті, вітчизняні суди часто вдавались до використання альтернативного підходу. Наприклад, Миколаївський окружний адміністративний суд у своїй постанові від 30.04.2013 р. у справі 2а-2437/12/1470 вказав: "висновок ОДПІ про відсутність права вибору сторонами ліцензійних договорів ... місця оподаткування роялті суперечить змісту Угоди. Так, у пункті 1 і 2 статті 12 (Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків стосовно податків на

доходи і майно від 24.12.1993 р. – О. Л.) ... вживаються слова “можуть оподатковуватись”, що свідчить саме про диспозитивність, а не про імперативність цих норм” [11].

Подібною є і позиція Окружного адміністративного суду АР Крим, відображена у постанові від 31.07.2012 р. у справі 2а-14970/10/15/0170. Аналізуючи положення Конвенції між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно від 10.05.1996 р., суд вказав: “Відповідно до ч. 1 ст. 12 Конвенції роялті, які виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись тільки у цій другій Державі. Однак ці роялті можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач є фактичним власником роялті, то податок, що визначається таким чином, не може перевищувати 10 процентів загальної суми роялті. Однак ці роялті можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач є фактичним власником роялті, то податок, що визначається таким чином, не може перевищувати 10 процентів загальної суми роялті (ч. 2 ст. 12 Конвенції). Таким чином, ... Конвенцією встановлено загальне правило, відповідно до якого оподаткування роялті здійснюється у тій Договірній Державі ... резиденту якої сплачуються роялті. Крім того, встановлено можливість оподаткування роялті в Договірній Державі власника роялті. Разом з тим, така можливість, на думку суду, є спеціальною (альтернативною) та застосовується, якщо це передбачено договором між сторонами” [12]. На цій підставі та з урахуванням наявності домовленості між сторонами про те, що у випадку перерахування винагороди за кордон

вони керуються положеннями ч. 1 ст. 12 відповідної Конвенції, суд дійшов висновку про необґрунтованість претензій контролюючого органу у сфері оподаткування.

Наведені позиції вітчизняних судів є прикладами неналежного тлумачення договірних норм, оскільки суперечать не лише встановленим світовим стандартам тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, але і ustalеній судовій практиці. Останнім часом все більше підтримки отримує підхід, згідно якого словосполучення “можуть оподатковуватись” не розглядається як таке, що надає можливість резидентам договірних держав самостійно обирати державу, в якій сплачуватимуться податки. Так, Вищий адміністративний суд України у своїй постанові від 28.10.2014 р. у справі К/800/63912/13 не погодився з рішеннями судів попередніх інстанцій та чітко вказав на те, що положення щодо оподаткування роялті в ст. 12 Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків, незважаючи на використання словосполучення “можуть оподатковуватись”, не означає наділення резидентів договірних держав правом вибору юрисдикції, в якій здійснюватиметься сплата податку [13].

В значній мірі зміцненню такої тенденції посприяла поява позиції Верховного Суду України щодо тлумачення словосполучення “можуть оподатковуватись” в договорах про уникнення подвійного оподаткування при здійсненні виплат процентів. У своїй постанові від 30.10.2012 р. за № 21-285а12 судді відмітили, що положення договорів про уникнення подвійного оподаткування при використанні словосполучення “можуть оподатковуватися” не повинні “тракуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке

тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаних міжнародних угод та суті податку” [14]. Така аргументація за аналогією може бути використана і у випадку тлумачення договірних норм щодо оподаткування роялті.

Тлумачення словосполучення “можуть оподатковуватись” у випадку оподаткування виплат роялті згідно положень договорів про уникнення подвійного оподаткування не може розглядатись як таке, що надає можливість вибору резидентами договірних держав місця сплати податків. Таке твердження засноване на

позиції розробників Типової конвенції ООН, наведеній в коментарях до ст. 12 відповідного модельного акту, адже саме вони ініціювали включення відповідного положення до тексту Типової конвенції ООН, що сприяло широкому використанню такого положення у договірній практиці держав-членів світового співтовариства. Крім того, саме такий підхід до тлумачення договірних норм щодо оподаткування роялті отримав широку підтримку і у вітчизняній судовій практиці.

Список використаних джерел

1. *Перетерский И. С.* Толкование международных договоров / Отв. ред.: проф. С. Б. Крылов, Г. И. Тункин. – М.: Гос. изд-во юр. лит-ры, 1959. – 172 с.
2. *Постанова* Окружного адміністративного суду м. Києва від 14.12.2012 р. у справі 2а-14078/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/27643480>
3. *Марушко И.* Могут также облагаться ... / И. Марушко, Т. Миколук // Юридическая практика. – 2008. – 17 июня. – С. 15
4. *Чайка О.* Виплата процентів іноземним кредиторам / О. Чайка, А. Реун // Юридична газета. – 2013. – 17 вересня. – С. 22-23
5. *Гвоздй В.* У якій країні повинні бути оподатковані роялті / В. Гвоздй [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://blogs.korrespondent.net/blog/business_blogs/3218812-u-yakii-kraini-povynni-buty-opodatkovani-roialti
6. *Петраш І. Ю.* Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис. ... канд. юр. наук: 12.00.11 / Петраш Іван Юрійович. – Львів, 2003. – 191 с.
7. *Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами* (пересмотренное издание 2011 г.). – Нью-Йорк: ООН, 2013. – 562 с.
8. *Чайка О.* Виплата процентів іноземним кредиторам / О. Чайка, А. Реун // Юридична газета. – 2013. – 24 вересня. – С. 20-23
9. *Wijnen, W.* The UN Model in Practice 1997–2013 / Wim Wijnen, Jan de Goede // Bulletin for International Taxation. – 2014. – Vol. 68. – No. 3. – Pp. 118-146
10. *Vann, R.* International Aspects of Income Tax / R. Vann [Electronic resource] // Tax Law Design and Drafting, Volume 2 / Ed. by V. Thuronyi. – Washington: IMF, 1998. – Pp. 1–89. – Mode of access: <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch18.pdf>
11. *Постанова* Миколаївського окружного адміністративного суду від 30.04.2013 р. у справі 2а-2437/12/1470 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/32201538>
12. *Постанова* Окружного адміністративного суду АР Крим від 21.07.2012 р. у справі 2а-14970/10/15/0170 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25513887>

13. *Постанова* Вищого адміністративного суду України від 28.10.2014 р. у справі К/800/63912/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/41348854>

14. *Постанова* Верховного Суду України від 30.10.2012 р. № 21-285а12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/0/e92916a2bd063038c2257ad300437604/FILE/21-285a12.doc>

Лепетюк О. В. Оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування

У роботі проаналізовані особливості тлумачення словосполучення “можуть оподатковуватись” в контексті оподаткування виплат роялті відповідно до положень договорів України про уникнення подвійного оподаткування. Автор вважає неналежним таке тлумачення відповідного словосполучення, яке надає платнику податків можливість права вибору держави сплати податків, оскільки такий варіант тлумачення не відповідає світовим стандартам та останнім тенденціям розвитку вітчизняної судової практики.

Ключові слова: оподаткування, міжнародні податкові договори, роялті, тлумачення, судова практика.

Лепетюк А. В. Налогообложение роялти в договорах Украины об избежании двойного налогообложения

В работе проанализированы особенности толкования словосочетания “могут налогооблагаться” в контексте налогообложения выплат роялти в соответствии с положениями договоров Украины об избежании двойного налогообложения. Автор считает ненадлежащим такое толкование указанного словосочетания, которое могло бы предоставлять налогоплательщику право выбора государства уплаты налогов, поскольку подобный вариант толкования не отвечает мировым стандартам и последним тенденциям развития отечественной судебной практики.

Ключевые слова: налогообложение, международные налоговые договора, роялти, толкование, судебная практика.

Lepetiuk O. Taxation of royalties in the double taxation treaties of Ukraine

In the article the author analyzes the traits of interpretation of the words “may be taxed” in the context of taxation of royalties according to double taxation treaties of Ukraine. He states that the interpretation of the words as giving the taxpayer the right to choose the state of paying taxes is improper because this kind of interpretation is not in accordance with the world standards and the latest tendencies in the development of Ukrainian court practice.

Key words: taxation, double taxation treaties, royalties, interpretation, court practice.