DOI: 10.32844/2222-5374-2020-103-1.55

УДК: 347.73

Нікітін В. В.,*докторант Науково-дослідного інституту публічного права,
кандидат юридичних наук*

ДВОСТОРОННІЙ ДОГОВІР ЯК МЕТОД УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті надається характеристика окремим міжнародним договорам, які закріплюють правові засади усунення подвійного оподаткування. З'ясовано, що в країнах, які дотримуються моністичної й дуалістичної концепцій, статус угод про уникнення подвійного оподаткування не є однаковим, норми таких угод за умови дотримання стосовно них процедури інкорпорації застосовуються поряд з національними законодавчими актами у сфері оподатковування і навіть у частині регулювання податкових правовідносин з іноземним елементом мають пріоритет над нормами національних законів.

Ключові слова: міжнародні договори, угоди, усунення, подвійне оподаткування, міжнародне законодавство, національне законодавство.

В статье предоставляется характеристика отдельным международным договорам, которые закрепляют правовые основы устранения двойного налогообложения. Установлено, что в странах, придерживающихся монистической и дуалистической концепций, статус соглашений об избежании двойного налогообложения не является одинаковым, нормы таких соглашений при условии соблюдения в отношении них процедуры инкорпорации применяются наряду с национальными законодательными актами в сфере налогообложения, и даже в части регулирования налоговых правоотношений с иностранным элементом, имеют приоритет над нормами национального законодательства.

Ключевые слова: международные договоры, соглашения, устранение, двойное налогообложение, международное законодательство, национальное законодательство.

Актуальність теми. На сьогоднішній день усунення подвійного оподаткування є одним із найбільш важливих завдань сучасної держави. Вивчаючи правову природу договорів про уникнення подвійного оподаткування, важливо підкреслити, що вони не створюють нових податкових законів для Договірних держав і не можуть збільшувати податкове зобов'язання платника податку, хоча й можуть змінювати вже існуючі. Основне призначення загальноправових угод про уникнення подвійного оподаткування, за словами В. А. Кашина, – забезпечити платникам податків (щодо свободи від подвійного оподаткування) і податковим органам (щодо оподаткування усіх без винятку доходів платників) ті ж права й можливості, якими вони

наділяються національним законодавством, але вже в міжнародних масштабах [1, с. 149].

Стан дослідження. Варто відзначити, що окремі проблемні питання, присвячені способам уникнення подвійного оподаткування у своїх наукових працях розглядали: І.В. Педь, О.Я. Бозуленко, А.С. Захаров, С.Ф. Сутирін, А.І. Погорлецький, С.Г. Пепеляева, Г.П. Толстоп'ятенко та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі відсутні комплексні дослідження, присвячені з'ясуванню сутності двостороннього договору як методу усунення подвійного оподаткування.

Саме тому метою статті є: з'ясувати сутність та зміст двостороннього договору як методу усунення подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Правочини про уникнення зовнішнього подвійного оподаткування (далі – ЗПО) доволі часто ґрунтуються на типових проектах двосторонніх договорів, розроблених і рекомендованих до застосування в міжнародних угодах, серед яких найважливішими є Типова конвенція ОЕСР й Типова конвенція ООН. До таких конвенцій І. А. Ларютина відносить також Типовий договір (модель) США про уникнення подвійного оподаткування (1976 р.) [2, с. 104]. Інші ж науковці, незважаючи на те, що американська модель є більш жорсткою порівняно з моделлю Типової конвенції ОЕСР (адже з метою зменшення чисельності пільговиків для запобігання ухилення від сплати податків вона встановлює значні обмеження), розглядають Типову конвенцію США як допоміжний документ, хоча і який ґрунтується на Типовій конвенції ОЕСР, але враховує американський досвід. Як зазначає Л. В. Полежарова, модель уникнення ЗПО, запропонована Типовим договором США, не є обов'язковою для всіх штатів США [3, с. 33].

Основна різниця між Типовою конвенцією ОЕСР і Типовою конвенцією ООН, як уже зазначалося раніше, є обрання при їх застосуванні правила визначення пріоритету між принципами резидентства і територіальності, оскільки модель уникнення оподаткування, що пропонується у Типовій конвенції ОЕСР, ґрунтується на принципі резидентства, а модель, запропонована Типовою конвенцією ООН, – на принципі територіальності.

Спираючись на власний аналіз указаних конвенцій Л. В. Полежарова вважає, що в нормативній структурі моделей уникнення ЗПО, що пропонується в Типових конвенціях ООН та ОЕСР, можна виділити: (а) установлення правил уникнення ЗПО (правила резидентства, ділової установи та ін.); (б) обрання пріоритету між принципом територіальності і принципом резидентства; (в) визначення податків, на які поширюється дія конвенції; (г) обрання методів уникнення ЗПО; (д) визначення умов співпраці фіскальних органів країн, які домовляються [3, с. 34].

До недоліків, які притаманні Типовим конвенціям ОЕСР та ООН, І. А. Ларютина відносить те, що в їх положеннях не названо правил уникнення ЗПО (насамперед правила «національності»), а зазначається, що при тлумаченні основних понять («резидент», «постійне представництво», «міжнародні перевезення» тощо) країни повинні звернутися до внутрішнього законодавства і на підставі цього визначати їх сутність. Вона наполягає, що подібне становище створює підстави для виникнення колізій, оскільки внутрішнє законодавство кожної країни може

по-різному трактувати вищевказані терміни [2, с. 105–106]. Саме тому дослідниця вважає за доцільне застосовувати між країнами процедуру взаємоузгодження сутності дефініцій термінів, що мають значення для уникнення ЗПО, тобто визначати й запроваджувати в договорі правила уникнення ЗПО (правила «національності», «джерела доходів та ін.») [2, с. 105–106].

Також І. А. Ларютіна вказує, що в цих конвенціях не вирішується питання кваліфікації доходів. Наприклад, однією країною відсотки можуть розглядатися як дохід, сплачуваний позичальником на користь кредитора, а іншою – як прибуток від комерційної діяльності. Авторка критикує обидві конвенції за те, що в них, при запровадженні методів уникнення ЗПО передбачається вибір лише між методами податкового кредиту й методом звільнення. Отже, при обранні моделі уникнення ЗПО, передбаченої у відповідній Типовій конвенції, країни, що домовляються, повинні додатково узгодити: (а) визначення основних термінів, що застосовуються в договорі (резидентство, «ділова установа», «джерела доходів» тощо); (б) визначити кваліфікацію доходів; (в) при обранні методів уникнення ЗПО враховувати досягнення в міжнародній практиці, де застосовується більш широкий перелік указаних методів [2, с. 122].

Уникнення ЗПО на міждержавному рівні шляхом укладення міжнародних договорів (угод), що ґрунтуються на розроблених типових моделях правочинів, які рекомендуються до застосування в міжнародних нормативних актах, становлять собою процес: (а) з'ясування, яка з моделей, що містяться в міжнародних конвенціях буде покладена в основу договору, що укладається; (б) взаємоузгодження тих правил уникнення ЗПО, які не містяться в зазначеній моделі (резидентства, ділової установи, джерела доходів тощо); (в) визначення кваліфікації доходу; (г) обрання методів уникнення ЗПО з урахуванням сучасних досягнень міжнародної практики (д) закріплення їх в такому договорі (угоді) [4, с. 123–125].

З нашого погляду, дискусія щодо структури міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування лежить більше в теоретичній, аніж у практичній площині, оскільки кожна із наведених його структур містить трирівневу організаційну систему усунення міжнародного подвійного оподаткування. Разом із тим найбільш зручною з точки зору аналізу договору є структура, за якої в першому блоці встановлюється сфера дії угоди, у другому – податкові режими, у третьому – методи й порядок виконання угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Другою підгрупою досліджуваних угод є обмежені податкові угоди, що обумовлюють застосування механізму оподаткування стосовно конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподаткування. До цієї підгрупи належать:

- по-перше, угоди про усунення подвійного оподаткування транспортних (морських і повітряних) перевезень [5]. Ці угоди регулюють питання про усунення подвійного оподаткування стосовно доходів, які отримуються від експлуатації міжнародних повітряних авіаліній та міжнародних морських шляхів. У світі існує відносно незначна кількість подібних угод, а стосовно сухопутних і трубопровідних сполучень взагалі немає угод про уникнення подвійного оподаткування;

- по-друге, угоди про податковий режим окремих компаній [2, с. 79–80] (угода між Францією й Іспанією 1926 р.). Змістом таких угод є регламентація оподаткування діяльності окремих видів компаній на території Договірних держав, що займаються якимось стратегічними напрямками чи в діяльності яких особливо заінтересовані сторони цих договорів;

- по-третє, угоди про уникнення подвійного оподаткування платежів за авторські права, ліцензійних платежів та ін. Особливо відомою у цій сфері є Багатостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди (від 13 грудня 1979 р.), розроблена Секретаріатом ООН з питань освіти, науки й культури та Міжнародним бюро Всесвітньої організації інтелектуальної власності.

Обмежені угоди, як правило, регламентують оподаткування в окремих сферах. Вони мають конкретний характер щодо виду податку, платника, об'єкта податку, видів діяльності, на які поширюється договір. Подібних угод між різними державами зараз надзвичайно багато, і всі вони мають на меті приблизно однакову модель, хоча конкретні назви податків і відповідні пільги дуже різняться [6, с. 99].

Самостійним і поширеним видом податкової угоди є угоди про уникнення подвійного оподаткування спадків. Вони стали першою формою договорів у сфері прямого оподаткування. Це пояснюється тим, що податки зі спадків з'явилися набагато раніше податків на доходи. Ще одним новим видом слід вважати угоди, що поширюються на податки і внески, стягнуті за системою соціального страхування. Значне збільшення платежів, що стягуються з населення з державного соціального страхування в більшості країн, і потреба усунути подвійне оподаткування таких платежів з деяких категорій громадян змусили звернути особливу увагу на цю проблему, і чимало країн (США, Франція, Німеччина та ін.) мають вже декілька угод у цій сфері [7, с. 48].

Існує ще підгрупа, податкових угод про надання адміністративної допомоги з оподаткування, а також угоди про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства. Згідно із такими угодами, щоб забезпечити належне виконання цього законодавства, сторони, що домовляються, зобов'язані сприяти одне одному в запобіганні й зупиненні порушень при наданні інформації про зміни в національних податкових системах, навчанні кадрів та в інших сферах, які вимагають сумісних дій. Структура названої підгрупи міжнародних угод є типовою: вони належать до розряду міжурядових. Основне їх завдання – окреслення сфери діяльності й установлення найважливіших принципів взаємодії податкових органів Договірних держав. Тексти угод містять такі статті: (1) визначення термінів, сфера їх застосування; (2) форма і зміст запитів про співробітництво й порядок виконання запитів; (3) зміст інформації, що надається податковими органами; (4) порядок надання документів та інших матеріалів; (5) порядок передачі інформації; (6) дотримання конфіденційності; (7) виконання угод; (8) порядок набуття угодою чинності і припинення її дії [8, с. 180–181].

Розглядувані угоди можуть бути як багатосторонніми, так і укладеними на рівні 2-х держав. Прикладом можуть послужити:

багатостороння Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (від 25 січня 1988 р.), укладена державами-членами Ради Європи і країнами-членами ОЕСР;

Угода між державами-учасниками Співдружності Незалежних Держав про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства і боротьби з порушеннями в цій сфері (від 4 червня 1999 р.) [9];

Угода між Урядом Республіки Білорусь, Урядом Російської Федерації і Кабінетом Міністрів України про співробітництво й обмін інформацією у сфері боротьби з порушеннями податкового законодавства (від 19 жовтня 1999 р.) [10], Угода між Урядом України і Урядом Російської Федерації про співробітництво і взаємну допомогу з питань додержання податкового законодавства (від 28 травня 1997 р.) [11] та ін.

У податковому законодавстві України найбільшу кількість становлять загальноподаткові угоди про уникнення подвійного оподаткування. Так, станом на 1 січня 2011 р. набрали чинності міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з Австрією (20.05.1999 р.), Азербайджаном (03.07.2000 р.), Алжиром (01.07.2004 р.), Бельгією (25.02.1999 р.), Білорусією (30.01.1995 р.), Болгарією (03.10.1997 р.), Бразилією (26.04.2006 р.), Великою Британією (11.08.1993 р.), В'єтнамом (19.11.1996 р.), Вірменією (19.11.1996 р.), Грецією (26.09.2003 р.), Грузією (01.04.1999 р.), Данією (21.08.1996 р.), Естонією (24.12.1996 р.), Єгиптом (27.02.2002 р.), Ізраїлем (20.04.2006 р.), Індонезією (09.11.1998 р.), Індією (31.10.2001 р.), Іраном (21.07.2001 р.), Ісландією (09.10.2008 р.), Італією (25.02.2003 р.), Йорданією (23.10.2008 р.), Казахстаном (14.04.1997 р.), Канадою (22.08.1996 р.), Киргизстаном (01.05.1999 р.), Китаєм (18.10.1996 р.), Кувейтом (22.02.2004 р.), Латвією (21.11.1996 р.), Литвою (25.12.1997 р.), Ліваном (06.09.2003 р.), Лівією (31.01.2010 р.), тощо.

Конвенція між Кабінетом Міністрів України й Урядом Союдної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи й капітал, яка була підписана 22 березня 2001 р. й набула чинності 29 листопада 2001 р., застосовується у відносинах України з Республіками Сербія й Чорногорія. Відповідно до ст. 7 Закону „Про правонаступництво України” Україна застосовує договори часів СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими. Договори СРСР діють у відносинах України з Іспанією, Кіпром, Малайзією і Японією [12].

Усі наведені угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна І. Ю. Петраш поділив на 3 групи [13, с. 72–74].

Першу групу становлять угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна з країнами-членами СНД, укладені після 1991 р. Основним документом, який регламентує взаємовідносини цих держав у сфері оподаткування, є Угода між урядами держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав „Про узгоджені принципи податкової політики” (від 13 березня 1992 р.), за якою з метою забезпечення єдиного методологічного підходу до укладення угод про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна глави урядів цих держав домовилися використовувати між собою і з третіми країнами типову угоду із цього питання” [14]. На 1 січня

2011 р. чинні угоди про уникнення подвійного оподаткування укладено Україною практично з усіма країнами-учасницями СНД.

До другої групи належать угоди, підписані з країнами, які не є членами СНД. Специфікою цієї підгрупи є те, що угоди, що входять до неї, укладені на підставі 3-х Типових конвенцій – ОЕСР, ООН і США.

Третя підгрупа містить угоди, які діють згідно з Конвенцією про правонаступництво, тобто укладені за часів СРСР. Угоди цієї групи характеризуються певною своєрідністю. Їх структура, окремі статті й положення можуть суттєво відрізнятися від угод перших 2-х підгруп. Вони є частиною законодавства України згідно зі ст. 3 Закону України „Про правонаступництво” (від 12 вересня 1991 р.) [15] і постановою Верховної Ради України „Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів Союзу РСР” (від 12 вересня 1991 р.) [16]. Міжнародні договори застосовувалися спочатку відповідно до Закону України „Про дію міжнародних договорів на території України” (від 10 грудня 1991 р.) [17], а зараз – згідно зі ст. 9 Конституції України [18] та ст. 19 Закону України „Про міжнародні договори України” (від 29 червня 2004 р.) [19].

У контексті проблеми співвідношення внутрішньодержавного й міжнародного права важливу роль відіграє порядок інкорпорації норм міжнародного права до національної правової системи відповідної держави. Незалежно від того, йдеться про моністичну або дуалістичну концепції, будь-який міжнародний договір, у тому числі з податкових питань, повинен пройти через відповідну процедуру для підтвердження свого юридичного значення. Тут можна виділити 3 основних підходи до зазначеного порядку. У рамках першого міжнародний договір, зокрема податкова угода, стає частиною національно-правової системи за фактом її укладення, як це має місце в Бельгії й Нідерландах. Другий підхід передбачає спеціальне схвалення міжнародного договору уповноваженим органом влади (як правило, парламентом), тобто ратифікацію договору, як це відбувається у ФРН, Італії, Україні, Російській Федерації. Згідно з третім підходом, що є характерним для країн, які дотримуються дуалістичної концепції, існує потреба прийняття спеціального законодавчого акта, текст якого включав би положення міжнародного договору, причому в порядку і на умовах, установлених для прийняття звичайних законодавчих актів, що характерно для Великобританії й Данії [20, с. 46].

Висновки. Таким чином, в країнах, які дотримуються моністичної й дуалістичної концепцій, статус угод про уникнення подвійного оподаткування не є однаковим, норми таких угод за умови дотримання стосовно них процедури інкорпорації застосовуються поряд з національними законодавчими актами у сфері оподаткування і навіть у частині регулювання податкових правовідносин з іноземним елементом мають пріоритет над нормами національних законів. У той же час у країнах, для яких характерною є дуалістична концепція, використання угод може бути обмежено або навіть цілком виключено без їх денонсації шляхом прийняття законодавчого акта, що встановлює інший порядок оподаткування, аніж передбачений відповідною угодою. А ось у країнах з моністичною концепцією, що визнають примат міжнародного права, обмеження або припинення застосування зазначених угод можливе тільки в результаті їх повної або часткової денонсації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. Москва : Финансы : ЮНИТИ, 1998. 383 с.
2. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве : дис. канд. юрид. наук : 12 00.14 / Моск. ин-т междунар. отношений (Ун-т). Москва, 2002. 206 с.
3. Полежаева Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. Москва : Магистр : Инфра-М, 2011. 304 с.
4. Михалчич В. М. Уникнення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків в міжнародному податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Держ. НДІ МВС України. Київ, 2014. 280 с.
5. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об устранении двойного налогообложения доходов, полученных от эксплуатации международных воздушных линий: от 11.06.1988 г. // Законодавство України / Верхов. Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/012_003.
6. Пеппер Д. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. Москва : ИНФРА-М, 1999. XII, 228 с.
7. Кашин В. А. Международные налоговые соглашения. Москва : Междунар. отношения, 1983. 184 с.
8. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / под ред.: И. Г. Русакова, В. А. Кашин. Москва : ЮНИТИ, 2000. 280 с.
9. Соглашение между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере : от 04.06.1999 г. *Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ*. 1999. № 2. С. 48–53.
10. Соглашение между Правительством Республики Беларусь, Правительством Российской Федерации и Кабинетом Министров Украины о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства : от 19.10.1999 г. // Законодавство України / Верхов. Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_120.
11. Угода між Урядом України і Урядом Російської Федерації про співробітництво і взаємну допомогу з питань додержання податкового законодавства : від 28.05.1997 р. *Офіційний вісник України*. 2010. № 29. Ст. 1110.
12. Щодо міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування : лист Держ. податк. адмін. України від 31.01.2011 р. № 2450/7/12-0117. *Баланс*. 2011. № 21. С. 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2450837-11>.
13. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 / Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2003. 190 с.
14. Соглашение между правительствами государств-участников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики : от 13.03.1992 г. *Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ*. 1992. № 3. С. 15.

15. Про правонаступництво : Закон України від 12.09.1991 р. № 1543-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 46. С. 617.

16. Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів Союзу РСР : постанова Верхов. Ради України від 12.09.1991 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 46. Ст. 621.

17. Про дію міжнародних договорів на території України : Закон України від 10.12.1991 р. № 1953-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 10. Ст. 137.

18. Конституція України : [від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР] : станом на 15.01.2020 р. : відповідає офіц. тексту. Харків : Право, 2020. 76 с.

19. Про міжнародні договори України : Закон України від 29.07.2004 р. № 1906-IV //

20. Baker Ph. Double Taxation Conventions and International Tax Law : a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992. London : Sweet & Maxwell, 1994. 514 p.

V. Nikitin

BILATERAL AGREEMENT AS A METHOD OF ELIMINATING DOUBLE TAXATION

The article provides a description of individual international treaties that establish the legal basis for the elimination of double taxation. It was found that in countries that adhere to the monistic and dualistic concepts, the status of double taxation agreements is not the same, the rules of such agreements, subject to compliance procedures are applied along with national legislation in the field of taxation and even in the regulation of taxation. legal relations with a foreign element have priority over the rules of national law.

Keywords: *international treaties, agreements, elimination, double taxation, international legislation, national legislation.*