
ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ СФЕРИ ДІЇ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Дем'янчук Юрій Григорович
здобувач кафедри державно-правових дисциплін
Національного університету „Острозька академія”

Зовнішнє подвійне оподаткування як складова явища подвійного оподаткування виникає в результаті колізії податкових розпоряджень двох чи більше держав. В основу визначення поняття „міжнародне подвійне оподаткування” споконвічно було закладене твердження, що міжнародне подвійне оподаткування виникає, коли дві автономні податкові влади (зокрема, дві держави) одночасно обкладають „однорідним” податком того самого платника. У більш пізніх юридичних документах введений критерій тої ж самої (тотожної) сфери оподаткування з встановленням остаточної дефініції міжнародного подвійного оподаткування як конфлікту правових основ, який виникає, коли в рамках первинних фіскальних юрисдикцій податкова влада обкладає податком той же самий суб'єкт [1, 125]. Про розгляді шляхів уникнення міжнародного подвійного оподаткування очевидним є те, що вказана проблема може бути вирішена шляхом укладення двосторонніх чи багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, тобто вирішена двостороннім(багатостороннім)способом.Разомзтим,застосуванняодностороннього способу її вирішення, тобто прийняття чи зміни актів національного законодавства, можливе лише в комплексі із нормами міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування.

На сьогодні в Україні діє шістьдесят дев'ять угод про уникнення подвійного оподаткування [2], норми яких застосовуються відповідно до „Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування”, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 6.05.2001 року № 470.

Велика кількість договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачає різні підходи до формулювання ключових положень вказаних актів, зокрема щодо сфери дії договорів, норм, які встановлюють систему усунення подвійного оподаткування, положень щодо основ співробітництва компетентних органів держав-учасниць договорів.

Одночасно, слід відмітити, що система договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною була сформована під дією трьох типових моделей таких актів, зокрема Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1963 року (в останній редакції 2003 року), Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1980 року, Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. При цьому, саме перша модель покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розроблену Міністерством фінансів України, який відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 12.11.1993 року № 921 „Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку” повинен використовуватися під час проведення переговорів та підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України.

В текстах договорів про уникнення подвійного оподаткування більшість дослідників виділяє окрему групу норм, яка направлена на чітке визначення сфери дії

таких податкових угод стосовно, осіб та податків, щодо яких застосовуються норми угоди [3, 16; 4, 7-8]. Також вказана група норм призначена для визначення сфери застосування міжнародної угоди за ознакою територіальності. Вірне тлумачення таких норм договору є визначальними для подальшого застосування правових механізмів уникнення подвійного оподаткування та захисту прав та інтересів платників податків. Основним питанням у розв'язанні проблеми усунення подвійного оподаткування є чітке розмежування податкових юрисдикцій між зацікавленими державами, що досягається через визначення дії конкретних податкових договорів. Зазвичай перші три статті угод про уникнення подвійного оподаткування це – норми, які визначають загальні положення дії угод.

Першим аспектом загальної сфери дії угоди є визначення осіб, до яких застосовуються договір про уникнення подвійного оподаткування. У конкретних угодах України в ст.1 „Особи, до яких застосовується конвенція”, як правило, дається коротке визначення, яке міститься у Типовій конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу: „Ця конвенція застосовується до осіб, які є резидентами однієї або обох Договірних Держав” [5]. Специфічним є поняття резидентства у конвенції між Україною та США. У ст.1 “Загальна сфера застосування” цієї конвенції зазначено, що вона застосовується до осіб, що є резидентами однієї чи обох договірних держав, а також до інших осіб, якщо це спеціально передбачено в конвенції. Далі визначаються обмеження відповідно до яких для фізичних осіб, які не є ні громадянами цієї держави, ні, у випадку США, фізичними особами, що мають там емігрантський статус”; договірна держава може оподатковувати відповідно до її внутрішнього законодавства резидентів [6]. Тобто США зберігає за собою право на оподаткування більшості основних доходів своїх громадян і навіть колишніх громадян, навіть якщо вони є резидентами іншої договірної держави.

Таким чином, визначення кола осіб у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, що кожна договірна держава поширює власну юрисдикцію на осіб, які на підставі відповідних критеріїв є резидентами держави. Окрім того, до норм, що встановлюють вказаний аспект сфери застосування угоди необхідно також віднести норми про постійне представництво як основний критерій розмежування податкової юрисдикції між договірними країнами.

Другим моментом загальної сфери дії угод про уникнення подвійного оподаткування є визначення переліку податків, на який поширюється положення такої угоди. Загалом, у конкретних договорах України міститься спеціальна стаття (як правило ст.2) “Податки, на які поширюється конвенція”. У цих статтях зазначається, що конвенція застосовується до податків на доходи і майно, що стягуються від імені договірної держави, або її територіально-адміністративного підрозділу, або місцевої влади, незалежно від способу їх стягнення.

В угодах дається загальне визначення, що податками на дохід і на майно вважаються всі податки, що справляються від загальної суми доходу та вартості майна або з елементів доходу, включаючи податки на доходи від відчужування майна і податки на загальну суму заробітної плати і платні, сплачуваних підприємством. Загальним для більшості податкових угод України є положення, що конвенція застосовується також до будь-яких ідентичних або подібних за суттю податків, які стягує одна із договірних держав після дати підписання конвенції, в доповнення до або замість податків цієї договірної держави.

За загальним правилом, податкові конвенції поширюються в Україні: по-перше, на податок на прибуток підприємств; по-друге, на прибутковий податок з фізичних осіб. Крім того, цей список може бути розширений за рахунок інших податків, які погоджуються Україною та іншою договірною державою, при укладенні

конкретних договорів: податок на прибуток (доходи) організацій; податок на майно підприємств та податок на майно фізичних осіб; податок на нерухоме майно громадян та ін.

Для практичного застосування угод про уникнення подвійного оподаткування тлумачення норм про перелік податків, до яких застосовується конкретна угода про уникнення подвійного оподаткування має особливе значення, оскільки у деяких випадках досить важко визначити, чи поширюється дія угоди на податки, які знову запроваджуються, а також на податки, які стягуються на регіональному та місцевому рівнях.

Література:

1. Міжнародне оподаткування : [навч. посіб.] / за ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпа. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 550 с.
2. Лист ДПА України від 13.01.2009 року № 405/7/12–0117 „Щодо міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування” // Міжнародні угоди і оподаткування / Держ. податк. амін. України ; упоряд. : Л.В. Трофімова [та ін.]. – К. : ДП „ІВЦ ДПА України”, 2009. – С. 1224.
3. Баев С.А. Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского Союза : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / С.А. Баев — М., 2007. – 24 с.
4. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : автореф. дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.11 / І.Ю. Петраш – К., 2003. – 15 с.
5. Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу 1963 року в редакції 2003 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/dataecd/52/34/1914467>.
6. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал від 04.03.1994 року // Міжнародні угоди і оподаткування / Держ. податк. амін. України ; упоряд. : Л.В. Трофімова [та ін.]. – К. : ДП „ІВЦ ДПА України”, 2009. – С. 115–134.