

## ПРИНЦИП НЕДИСКРИМІНАЦІЇ ТА ЙОГО ЗАКРІПЛЕННЯ В УГОДАХ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

### THE PRINCIPLE OF NON-DISCRIMINATION AND ITS CONSOLIDATION IN AGREEMENTS ON AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION

Браславський Р.Г.,

докторант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

У статті розглядається принцип недискримінації та його закріплення в угодах про уникнення подвійного оподаткування. Автор стверджує, що у сфері оподаткування особливо важливим постає питання з приводу забезпечення дії принципу недискримінації. Питання забезпечення недискримінаційних положень отримує свій вираз не тільки в межах національного права, але й виноситься на арену міждержавної правової взаємодії. Вказується, що за способом своєї формалізації принцип недискримінації є непрямо закріпленим принципом. Його змістове наповнення визначається шляхом аналізу нормативних положень відповідних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Автор приходиться до висновку, що принцип недискримінації в угодах про уникнення подвійного оподаткування запроваджує правило «дзеркальної моделі», яким повинні керуватися договірні держави при визначенні міри податкового навантаження, що покладається ними на нерезидентів.

**Ключові слова:** податкове право, принципи, принцип недискримінації, угоди про уникнення подвійного оподаткування, податково-правова політика.

В статье рассматривается принцип недискриминации и его закрепление в соглашениях об избежании двойного налогообложения. Автор утверждает, что в сфере налогообложения особенно важным возникает вопрос по поводу обеспечения действия принципа недискриминации. Вопрос обеспечения недискриминационных положений получает свое выражение не только в рамках национального права, но и выносится на арену межгосударственной правовой взаимодействия. Указывается, что по способу своей формализации принцип недискриминации является косвенно закрепленным принципом. Его содержательное наполнение определяется путем анализа нормативных положений соответствующих конвенций об избежании двойного налогообложения. Автор приходит к выводу, что принцип недискриминации в соглашениях об избежании двойного налогообложения вводит правило «зеркальной модели», которым должны руководствоваться договаривающиеся государства при определении меры налоговой нагрузки, возлагаемой ими на нерезидентов.

**Ключевые слова:** налоговое право, принципы, принцип недискриминации, соглашения об избежании двойного налогообложения, налогово-правовая политика.

The article deals with the principle of non-discrimination and its consolidation in agreements on avoidance of double taxation. The author claims that in the sphere of taxation the issue of ensuring the operation of the principle of non-discrimination is of particular importance. The issue of ensuring non-discriminatory provisions gets its expression not only within the framework of national law, but is also placed on the arena of interstate legal cooperation. It is pointed out that, by the way of its formalization, the principle of non-discrimination is an indirectly enshrined principle. Its content is determined by analyzing the regulations of the relevant conventions on avoidance of double taxation. The author concludes that the principle of non-discrimination in double taxation treaties introduces the rule of the "mirror model", which should be guided by the contracting states in determining the measure of the tax burden they place on non-residents.

**Key words:** tax law, principles, principle of non-discrimination, agreements on avoidance of double taxation, tax and legal policy.

**Постановка проблеми.** Потрібно зазначити, що проблематика фіскального суверенітету держави по сьогодні розглядається в якості доволі чутливої сфери виключних повноважень сучасної суспільної формації. Що ж стосується правових режимів, які ґрунтуються на міжнародному праві, то вони не можуть встановлювати загальнообов'язкові платежі податкового характеру і, навіть більше того, здійснювати пряму регламентацію національних систем оподаткування конкретних держав [1, с. 79]. Відповідний суверенітет держав перетерпає певного роду ерозійних процесів під впливом універсалізованих міжнародно-правових режимів, які детермінують суттєві непрямі обмеження з приводу можливості окремих країн реалізувати дискреційні повноваження в національній податково-правовій сфері. Такого роду обмеження стосуються в тому числі забезпечення

реалізації такого вихідного положення, як принцип податкової недискримінації (принцип податкової нейтральності) [2, с. 180]. Принцип недискримінації має надзвичайно важливе значення в партикулярній (двосторонній) міжнародно-правовій взаємодії держав, бо гарантує однаковий (недискримінаційний) характер податкового навантаження, який покладається на податкових резидентів відповідних договірних держав.

**Мета** – розглянути принцип недискримінації та його закріплення в угодах про уникнення подвійного оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Перед тим як перейти до безпосереднього розгляду піднятої проблематики, вбачається за доцільне визначити змістове наповнення такого поняття, як «дискримінація». Етимологічно поняття «дискримінація» походить від

латинського «discriminatio», що означає відокремлення, поділ (від лат. «discrimen» – демаркаційна лінія, лінія межі, що отримало свій корінь від «discriminare» – виокремлювати, розрізняти, розділяти) [3, с. 302].

Потрібно зазначити, що в Юридичному словнику Ж. Корню така категорія, як «дискримінація», розглядається крізь призму її детермінації за допомогою наступних трьох дефініцій [3, с. 302]: 1) неоднакове, відмінне ставлення, що передбачає собою відмову окремим суб'єктам, групам індивідів або ж державам у перевагах або правах, що надаються іншим суб'єктам права, тобто являє собою протиставлення рівному відношенню, яке загальноприйнято детерминувати як «недискримінація» (відповідне тлумачення стосується міжнародного публічного права); 2) неоднаковість підходів до оподаткування бази в силу її походження (вузьке трактування) (відповідне тлумачення стосується податкового права); 3) нетотожність підходів до оподаткування бази в силу конкретного критерію (широке трактування) (дане тлумачення стосується податкового права).

Як зазначається в Оксфордському словнику англійської мови, дискримінувати – це «створювати чи встановлювати відмінність, вирізняти, виокремлювати», а дискримінувати проти – «робити негативне розрізнення, несприятливо виокремлювати від інших» [4].

У даному випадку ми відмічаємо, що саме частка «не» дозволяє надати такій категорії, як «недискримінація», прямо протилежного змісту від такого спільнокоренового з нею поняття, як «дискримінація». При цьому за своїм змістовним наповненням саме слово «недискримінація» (в його правовому виразі) передбачає однаковість, еквівалентність підходів у ставленні до суб'єктів права, правовий статус яких може різнитися за своїм змістом, наділенням відповідних суб'єктів оптимально необхідним та максимально наближеним комплексом правомочностей та відносно тотожним об'ємом позитивних й негативних зобов'язань.

Слід зазначити, що принцип податкової недискримінації має як національний, так і міжнародний рівень свого нормативного закріплення. Так, на національному рівні він отримує свою формалізацію в рамках ст. 4 Податкового кодексу України. Що ж стосується міжнародно-правового рівня його закріплення, то він може мати як універсальний, так і партикулярний (двосторонній) характер формалізації. При цьому потрібно відмітити, що універсальний рівень закріплення принципу недискримінації стосується насамперед актів рекомендаційного характеру, модельних актів, до яких зокрема відноситься Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталів 1977 року (далі – Типова конвенція ОЕСР) та Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими державами та державами, що розвиваються 1980 року (далі – Типова конвенція ООН). У рамках вищезазначених модельних актів принцип недискримінації закріплюється як положення

«м'якого права», адже відповідні конвенції не мають загальнообов'язкової юридичної сили. Прийняття даних конвенцій зумовлювалося необхідністю забезпечення уніфікації підходів до конструювання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Так, зокрема, принцип недискримінації отримав своє закріплення в ст. 24 Типової конвенції ОЕСР. Коли ж мова йде про партикулярні (двосторонні) договори, так звані угоди про уникнення подвійного оподаткування, то наявність формалізації відповідного принципу може розглядатися як критерій належності конструювання такого роду конвенцій. Закріплення принципу недискримінації в межах двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування розглядається як обов'язкова, імперативна вимога, необхідність дотримання якої зумовлюється усталеністю відповідної міжнародної договірної практики. У рамках двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування принцип недискримінації вже закріплюється як обов'язковий до реалізації припис міжнародного права, тобто нормативні приписи, за допомогою яких він закріплюється, мають юридично обов'язкову силу.

Потрібно відмітити, що за способом своєї формалізації принцип недискримінації є непрямим закріпленням принципом. Його змістовне наповнення визначається шляхом аналізу нормативних положень відповідних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Слід зауважити, що конвенційні антидискримінаційні положення мають поширювальний характер закріплення, тобто формалізуються за допомогою низки нормативних приписів. Що ж стосується змістовної квінтесенції принципу податкової недискримінації, то вона може бути лаконічно сформульована таким чином: «Резидент однієї договірної держави не повинен підлягати в другій договірній державі оподаткуванню, що є більш обтяжливим ніж оподаткування, якому може піддаватися резидент цієї другої договірної держави за аналогічних обставин». У даному випадку ми відмічаємо, що вищезазначене положення має більш узагальнений вираз, не враховуючи конкретних особливостей та специфічних приписів, які можуть міститися в конкретних міждержавних конвенціях про уникнення подвійного оподаткування. Дане положення містить у собі саму вихідну ідею досліджуваного принципу податкового права.

Г.М. Вельямінов розглядає принцип недискримінації як специфічний, особливий принцип, який має конвенційний характер [5, с. 103]. Конвенційність відповідного принципу зумовлюється тим, що принцип недискримінації є обов'язковим до закріплення в рамках конвенцій про уникнення подвійного оподаткування приписом. У той же самий час доволі суперечливою виглядає позиція автора з приводу того, що відповідне конвенційне вихідне положення є таким, що має рекомендаційний, проте не обов'язковий до застосування характер [5, с. 103]. У даному випадку вбачається за доцільне відмітити, що принцип недискримінації, який отримує своє закріплення в межах партикулярних (двосторонніх)

договорів про уникнення подвійного оподаткування, є положенням, що має юридично обов'язковий характер, і навіть являється однією з основоположних імперативних вимог, без яких навряд чи можливе забезпечення належної регламентації відносин, пов'язаних із уникненням подвійного оподаткування. Що ж стосується рекомендаційного характеру відповідного принципу, то він може мати місце в модельних, типових міжнародних актах про уникнення подвійного оподаткування (Типова конвенція ОЕСР, Типова конвенція ООН).

**Висновки.** Що ж стосується правової природи конвенційного принципу податкової недискримінації, то його можна розглядати крізь призму загального та спеціального підходу. Так, у відповідності із загальноправовим підходом принцип недискримінації повинен розглядатися як такий, що має своїм завданням не зробити абсолютно тотожним правовий статус резидентів та нерезидентів, а урівняти міру можливого фіскального тягаря, який покладається на відповідних суб'єктів, або ж здійснити взаємну уніфікацію в ставленні до оподаткування конкретних категорій суб'єктів податкових відносин у договірних державах. Що ж стосується спеціального підходу до розуміння змістовного призначення принципу недискримінації, то воно зводиться до утвердження вимог взаємності в конструюванні приписів податкового законодавства договірними державами. Слід відмітити, що принцип недискримінації в угодах про уникнення подвійного оподаткування запроваджує правило «дзеркальної моделі», яким повинні керуватися договірні держави при

визначенні міри податкового навантаження, що покладається ними на нерезидентів. Так, наприклад, у відповідності з положеннями ч. 1, 2 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи «дивіденди, що сплачуються компанії, яка є резидентом Договірної Держави, резиденту іншої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій іншій Державі. Однак такі дивіденди можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, резидентом якої є компанія, що сплачує дивіденди, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо особа – фактичний власник дивідендів є резидентом іншої Договірної Держави, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 5 або 15 відсотків від загальної суми дивідендів». З вищезазначених положень вбачається, що резидент України, який одержує виплату дивідендів від резидента Кіпра, може зазнавати на території Кіпра додаткового стягнення загальнообов'язкових платежів у розмірі від 5 до 15 відсотків від їх загальної суми, так само як і резидент Кіпру може зазнавати аналогічних податкових обтяжень у випадку виплати йому дивідендів від резидента України. Тобто в даному випадку діє так зване «правило оберненого конструювання механізмів оподаткування», за якого хоча резиденти однієї держави можуть зазнавати додаткових обтяжень податкового характеру в іншій державі, проте, в той же самий час, такого роду додаткове обтяження може бути в першій державі застосовано по відношенню до резидентів другої.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Kube H. Competence Conflicts and Solutions: National Tax Exemptions and Transnational Controls / Hanno E. Kube // *Columbia Journal of European Law*. – 2002. – Vol. 9. – P. 79–108.
2. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Тетяна Вовк, Олександр Водяніков, Ірина Коноваленко. – Харків : Консум, 2004. – 960 с.
3. *Vocabulaire juridique* [ed. par G. Cornu]. – [3e edn.]. – Paris: Quadrige / Presses Universitaires de France, 2002. – xx, 941 p.
4. *Oxford English Dictionary: in 20 Vols.* [Electronic Resource] / [ed. John Simpson, Edmund Weiner]. – 2nd edn. – Oxford : Oxford University Press, 1989. – 21 728 p. – Regime of access to the doc. : <http://dictionary.oed.com>.
5. Вельяминов Г.М. Международное экономическое право и процесс (Академический курс) / Г.М. Вельяминов. – Москва : Волтерс Клувер, 2004. – 496, [xviii].