

УДК 341.241:336.227.1(4)

ХАРАКТЕРИСТИКА ДОГОВОРІВ УКРАЇНИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ З ДЕРЖАВАМИ-ЧЛЕНАМИ ЄС (НА ПРИКЛАДІ ОПОДАТКУВАННЯ РОЯЛТІ)

CHARACTERISTIC OF UKRAINIAN DOUBLE TAXATION TREATIES WITH EU MEMBER STATES BY THE EXAMPLE OF ROYALTIES

Лепетюк О.В.,

*асистент кафедри міжнародного права і міжнародних відносин
факультету міжнародно-правових відносин
Національного університету «Одеська юридична академія»*

Стаття присвячена висвітленню рис спільності та відмінності у формулювання статей щодо роялті договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС. Особливу увагу у цьому контексті автор звертає на визначення поняття «роялті» та запобігання недобросовісній поведінці платників податків. Автор формулює окремі пропозиції до вдосконалення вітчизняної договірної практики.

Ключові слова: роялті, міжнародні податкові договори, ЄС, пряме оподаткування, ОЕСР.

Статья посвящена характеристике общих и отличных черт в формулировке статей о роялти в договорах Украины об избежании двойного налогообложения с государствами-членами ЕС. Особенное внимание в этом контексте уделяется определению понятия «роялти» и предотвращению недобросовестного поведения налогоплательщиков. Автор формулирует отдельные предложения по усовершенствованию отечественной договорной практики.

Ключевые слова: роялти, международные налоговые договора, ЕС, прямое налогообложение, ОЭСР.

The article is devoted to the characteristic of common and different traits in articles on royalties that are included in double taxation treaties between Ukraine and EU member states. The focus of research is concentrated on the definition of «royalties» and the avoidance of tax abuses by taxpayers. The author formulates the concrete propositions concerning the improvement of tax treaties in Ukraine.

Key words: royalty, international tax treaties, EU, direct taxation, OECD.

Постановка проблеми. Станом на 01.01.2014 р. Україна має діючі договори про уникнення подвійного оподаткування з усіма державами-членами ЄС, за виключенням Ірландії (договір перебуває на стадії ратифікації), Люксембургу (нині ведуться перемовини щодо укладення оновленої угоди) та Мальти (договір перебуває на стадії ратифікації). Їх вплив на активізацію економічної співпраці між Україною та державами-членами ЄС є очевидним, виходячи з ролі проблеми подвійного оподаткування доходів нерезидентів у механізмі прийняття рішень ними щодо здійснення інвестицій. Такі договори України можуть не лише створювати сприятливі умови для ведення бізнесу, але і формувати умови для недобросовісної поведінки платників податків. Саме тому доцільно здійснити порівняльно-правову характеристику договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС. На особливу увагу у цьому контексті заслуговує механізм оподаткування роялті, неналежне використання якого з боку вітчизняних платників податків призводить до значних бюджетних втрат.

Стан дослідженості. Договори України про уникнення подвійного оподаткування у вітчизняній доктрині права ще не стали предметом широкого і всебічного дослідження. До науковців, які присвятили свої роботи тим чи іншим аспектам відповідних договорів, зокрема, можна віднести К.В. Кузнецова, О.І. Максака, С.М. Морозова, І.Ю. Петраша, П.О. Селезня, В.М. Слепця. Разом з тим нам не вдалось

віднайти роботи, в яких би наводилась порівняльно-правова характеристика договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС (на прикладі оподаткування роялті).

Виклад основного матеріалу. Усі положення вітчизняних договорів про уникнення подвійного оподаткування у контексті роялті мають схожу структуру, що обумовлено тим, що при їх підготовці використовувались відповідні модельні акти ОЕСР та ООН. Основна відмінність між останніми полягає у наданні державі джерела доходу у вигляді роялті можливості оподатковувати їх в обмеженому розмірі.

Спільними для усіх відповідних договорів, укладених Україною з державами-членами ЄС, є такі положення:

1) умовою застосування договірної режиму щодо виплат роялті з однієї держави на користь резидентів іншої є те, що останні мають бути бенефіціарними власниками отриманого доходу;

2) визначення поняття «роялті»;

3) незастосування договірних положень у випадку, якщо бенефіціарний власник роялті з однієї договірної держави здійснює підприємницьку діяльність в іншій договірній державі, яка є державою джерела відповідних виплат, через розташоване в ній постійне представництво, причому з останнім дієво пов'язані право чи власність, стосовно яких і виникло зобов'язання щодо сплати роялті;

4) якщо з причини наявності особливих відносин між платником і бенефіціарним власником або між

ними обома та іншою особою сума роялті, яка відноситься до факту використання, права або інформації, на підставі яких вони виплачуються, перевищує суму, яка могла б бути узгоджена між платником і бенефіціарним власником за відсутності таких відносин, то відповідна договірна норма застосовується лише стосовно останньої суми. У такому випадку надмірна частина платежу повинна підпадати під оподаткування відповідно до законодавства кожної з договірних держав з урахуванням інших положень відповідного міжнародного договору.

Наявність структурної подібності і навіть схожих формулювань у договорах України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС в контексті роялті ще не означає відсутності істотних відмінностей у змісті відповідних договірних норм або можливих прогалин.

На підставі проведеного порівняльно-правового дослідження змісту статей щодо роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС стають очевидними такі їх відмінності та особливості:

1. На відміну від Модельної податкової конвенції ОЕСР, в усіх відповідних вітчизняних договорах в тому чи іншому вигляді передбачено право держави, на території якої виник дохід у вигляді роялті, на його оподаткування. Об'єктивно передумовою відходу від концепції ОЕСР є те, що Україна нині належить до держав з нижчим рівнем доходу, ніж держави-члени ЄС. Як пояснює австралійська дослідниця К. Брукс, слідування моделі ОЕСР у договорах про уникнення подвійного оподаткування між державами з різним рівнем доходу у контексті роялті може мати наслідком переміщення відповідних доходів зі скарбниці держави з низьким рівнем доходу – до скарбниці держави з високим рівнем доходу [1, с. 171]. Імовірно, саме тому в Типовій конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, які розвиваються (в редакції 2011 р.), передбачено відхід від правила про виключне право на оподаткування роялті для держави отримувача відповідного доходу [2, с. 208].

Право держави джерела роялті у кожному конкретному випадку обмежується у різному ступені. Наприклад, згідно з пп. «б» п. 2 ст. 12 договору про уникнення подвійного оподаткування з Румунією виплата роялті у вигляді компенсації за використання або за право використання будь-яких авторських прав на літературні твори, твори мистецтва і науки, будь-якого промислового, комерційного або наукового обладнання може оподатковуватись у державі джерела у розмірі до 15 відсотків [3]. А згідно п. 2 ст. договору з Німеччиною виплата роялті у вигляді компенсації за користування або за надання права користування авторським правом на літературні твори або твори мистецтва може оподатковуватись у державі джерела у розмірі до 5 відсотків [4].

2. Не спостерігається єдності і в питанні розуміння змісту поняття «роялті», хоча все ж основні види платежів, які зазвичай входять в зміст цього по-

няття, формують спільну основу для усіх договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС, оскільки відтворюють п. 2 ст. 12 Модельної податкової конвенції ОЕСР. Згадані вітчизняні договори відрізняються, зокрема, у питанні кваліфікації платежів за використання чи право на використання промислового, комерційного чи наукового обладнання. Наприклад, згідно з п. 2 ст. 12 договору зі Сполученим Королівством відповідні платежі не розглядаються як роялті, а тому, за логікою, повинні відноситись до доходу від підприємницької діяльності, правила оподаткування якого передбачені ст. 5 і ст. 7 того ж договору [5]. Аналогічний підхід використаний і в договорах України з Австрією, Бельгією, Данією, Люксембургом (не ратифікований), Нідерландами, Німеччиною, Угорщиною, Францією, Фінляндією, Швецією. У той же час у договорах з Болгарією, Грецією, Іспанією, Естонією, Кіпром, Латвією, Литвою, Польщею, Португалією, Румунією, Словенією, Чехією, Хорватією, в яких відповідні платежі безпосередньо включені у зміст поняття «роялті», що унеможливує застосування до них договірних норм, які регулюють оподаткування доходів від підприємницької діяльності.

На думку експертів ОЕСР, більш виправданим є саме перший підхід, аргументи на користь якого і були ними запропоновані. Вони наполягають на тому, що платежі за використання чи право на використання промислового, комерційного чи наукового обладнання, включно з лізингом контейнерів, мають суттєво відмінну від роялті природу як вид доходу, а тому не можуть входити до змісту цього поняття. На цій підставі вони вважають, що такі платежі повинні розглядатись саме як дохід від підприємницької діяльності і оподатковуватись відповідно до статей про оподаткування доходу від підприємницької діяльності (п. 9 коментарю до ст. 12 Модельної податкової конвенції ОЕСР) [6, с. 223]. З іншого боку, на прикладі платежів за лізинг супутникового ретранслятора стає очевидним, що слідування такому підходу може позбавляти державу джерела доходу справедливої частини податкових надходжень, яку вона б могла отримати у випадку оподаткування відповідних платежів за умови їх кваліфікації як роялті.

Характеризуючи визначення роялті, яке запропоноване в Модельній податковій конвенції і яке використане у більшості вітчизняних договорів про уникнення подвійного оподаткування, Г. Херредіа наполягає на необхідності його перегляду та оновлення з метою забезпечення відповідності сучасним тенденціям розвитку сфери інтелектуальної власності. На його думку, існує потреба у врахуванні у визначенні терміну «роялті» нових видів нематеріальних активів, таких як доменні імена в мережі Інтернет (оскільки визначення «роялті» в міжнародних податкових договорах мало змінювалось протягом останніх сорока років) або ж топографії інтегральних мікросхем [7, с. 2-3]. Особливість останніх як об'єкта інтелектуальної власності полягає в тому, що такі об'єкти навряд чи можуть бути буквально виражені (to be literally expressions), хоча їх і відносно легко

копіювати. Поширення на них патентного захисту дизайну планування виглядає надмірним, оскільки відповідний дизайн сам по собі не відповідає вимогам новизни. Відповідно, топографія інтегральних мікросхем як об'єкт інтелектуальної власності потребувала власної системи захисту *sui generis* [8, с. 51]. Як наслідок, такі об'єкти не можуть бути включені в повній мірі в сферу дії статей щодо роялті в договорах про уникнення подвійного оподаткування через дублювання в останніх підходу, застосованого при формулюванні поняття «роялті» в Модельній податковій конвенції ОЕСР [7, с. 2].

На думку Г. Херредіа, виходом у цій ситуації могло б стати доповнення існуючого визначення поняття «роялті» формулюванням, яке б перетворило його з закритого на відкрите. Такий підхід вже було використано в Модельній податковій конвенції США (в редакції 2006 р.) та Модельних податкових конвенціях, розроблених в рамках Андського Співтовариства. У першому зі згаданих модельних актів до літературних творів, творів мистецтва чи науки додані «інші твори», на які поширюється авторське право (ст. 12) [9]. А у відповідних актах Андського Співтовариства у статтях, присвячених роялті, до визначення роялті включена компенсація за «інші нематеріальні активи подібної природи» (*other intangible goods of a similar nature*) (ст. 9) [10].

Зазначена пропозиція, на нашу думку, виглядає цілком обґрунтованою і нарізною в контексті вдосконалення договорів про уникнення подвійного оподаткування, адже вона дозволяє забезпечити відповідність договорних норм сучасним економічним реаліям та запобігти їх «моральному старінню». Саме тому врахування такої пропозиції у вітчизняній договірній практиці у контексті взаємовідносин з державами-членами ЄС могло б мати позитивні наслідки.

3. Лише частина договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС у відповідних статтях щодо оподаткування роялті містить положення, спрямовані на запобігання недобросовісній поведінці з боку платників податків. Наприклад, згідно п. 6 ст. 12 договору з Болгарією положення щодо оподаткування роялті не застосовуються, якщо головною метою або однією із головних цілей будь-якої особи, що має відношення до утворення або передачі прав, стосовно яких сплачуються роялті, було одержання переваг відповідної статті шляхом такого створення або передачі [11]. Схожі норми містяться у договорах з Бельгією, Грецією, Данією, Нідерландами, Польщею, Румунією, Сполученим Королівством, Угорщиною, Фінляндією, Швецією, а у договорах з Естонією, Литвою і Латвією таке обмеження накладене не лише на ситуації, пов'язані з виплатою роялті, але і на всі інші випадки, які підпадають під відповідну сферу договірного регулювання. Договори ж з іншими державами-членами ЄС не містять подібних норм.

Включення відповідних положень в тексти статей щодо роялті в договорах про уникнення подвійного оподаткування однозначно має розглядатись як позитивний крок. Адже з його допомогою сторони чітко резервують за собою право відступати від ви-

мог інших договірних норм з метою обмеження практики неналежного використання вигідних положень відповідних договорів. З іншого боку, у роботах вітчизняних дослідників міститься критична оцінка використовуваного тесту на відповідність цілей платника податків встановленим вимогам у тих чи інших операціях: «В даному випадку не вводиться жодного об'єктивного критерію, який би дозволяв відмовити резиденту у наданні договірних переваг без звернення до суб'єктивного наміру його виникнення або існування. Платник податків у такій ситуації не має певності у можливості доступу до договірних переваг ані в короткостроковій, ані в довгостроковій перспективі, незалежно від характеру своєї економічної діяльності, оскільки у випадку наявності обґрунтованих чи необґрунтованих підозр національний компетентний орган може відмовити у такому праві» [12, с. 358].

Крім того, доволі обґрунтованою може виглядати і критика відповідних договірних обмежень у контексті виплат роялті з точки зору обмеженості їх сфери застосування. Прикладом у даному випадку може бути ситуація, коли держава отримувача роялті має переважне право на оподаткування відповідного виду доходу, проте не використовує його або ж пропонує знижений рівень оподаткування відповідного виду доходу для окремих організаційно-правових форм через бажання сприяти залученню додаткових інвестиційних ресурсів. Як наслідок, виникає ризик т. зв. «подвійного не оподаткування», коли держава джерела доходу не оподатковує або оподатковує за зниженою ставкою виплату роялті, а держава отримувача доходу теж не оподатковує такий дохід чи оподатковує його за зниженою ставкою оподаткування через особливості національної податкової системи, обумовлені бажанням формування сприятливого інвестиційного клімату. На негативний вплив цього явища звертається особлива увага в доповіді ОЕСР «Розгляд проблеми зниження податкової бази та перенесення прибутку» [13, с. 44].

Один з варіантів вирішення проблеми подвійного неоподаткування запропонований Комісією ЄС у Рекомендації щодо агресивного податкового планування [14]. У її п. 3.2 державам-членам ЄС пропонується включати до власних договорів про уникнення подвійного оподаткування положення такого змісту: «Якщо ця конвенція передбачає, що дохід повинен оподатковуватись лише в одній з договірних держав, чи що він може оподатковуватись в одній з договірних держав, інша договірна держава утримується від оподаткування такого доходу лише у тому випадку, якщо відповідний дохід підпадає під оподаткування в першій з договірних держав». Вважаємо, що таку пропозицію з боку Комісії ЄС варто врахувати у власній договірній практиці й Україні. Здійснення такого кроку сприятиме обмеженню практики недобросовісної поведінки платників податків та запобігання відтоку капіталу з України до низькоподаткових юрисдикцій.

Очевидним є те, що умови оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного опо-

даткування з державами-членами ЄС мають багато як спільних, так і відмінних рис. Наявність відмінностей у поєднанні з неточностями та прогалинами у формулюванні відповідних норм, а також відсутністю єдності у розумінні змісту та застосуванні таких норм, можуть створювати складнощі у класифікації конкретного виду платежів як роялті чи як, наприклад, підприємницького доходу в деяких випадках. Прикладом таких платежів можуть бути платежі за використання супутників кабельними операторами.

Висновки. Очевидно, що в частині оподаткування роялті договори України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС містять багато як спільних, так і відмінних рис. Їх

подібність, імовірно, всього, обумовлена використанням модельних актів ОЕСР та ООН в якості основи для розробки текстів відповідних договорів. Відмінності ж обумовлюються особливостями та потребами розвитку економічної співпраці договірних сторін у кожному конкретному випадку. Тим не менше окремі положення таких договорів щодо роялті потребують уточнення та доповнення або ж деталізації як на рівні договірних сторін, так і в процесі їх імплементації та застосування в Україні. Здійснення таких кроків сприяло б вдосконаленню вітчизняної договірної практики у сфері оподаткування та забезпеченню її максимальної відповідності вимогам захисту національних інтересів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Brooks K. Tax Treaty Treatment of Royalty Payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia's Policies / K. Brooks // *eJournal of Tax Research*. – 2007. – Vol. 5. – No. 2. – P. 169–198.
2. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. – N.-Y. : UN, 2011. – 483 p.
3. Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу від 29.03.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/642_002.
4. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно від 03.07.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/276_001.
5. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна від 10.02.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/826_648.
6. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 22 July 2010. – Paris : OECD Publications, 2010. – 466 p.
7. Herredia G. Abstract and summary of the thesis titled «The Defenition of Royalties in International Tax Law: the Copyright, Industrial Rights and Know-how» / G. Herredia [Електронний ресурс]. – 5 p. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxthesisaw\(garciaheredia\).pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxthesisaw(garciaheredia).pdf).
8. Maskus K. Intellectual Property Rights in the Global Economy / K. Maskus [Електронний ресурс]. – Washington: Institute for International Economics, 2000. – 296 p.
9. United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>.
10. Decision 40 of the Andean Community on the approval of the Agreement among Member Countries to avoid double taxation and the Standard Agreement for executing agreements on double taxation between Member Countries and other States outside the Subregion [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.comunidadandina.org/ingles/normativa/d040e.htm>.
11. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 20.11.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/100_008.
12. Імплементація міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в законодавство України : монографія / За ред. д.е.н., професора П.В. Мельника та д.ю.н., професора Л.Д. Тимченка. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2012. – 406 с.
13. Рассмотрение проблемы снижения налоговой базы и переноса прибыли: Доклад ОЭСР. – Париж : OECD Publishing, 2013. – 114 с.
14. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf.