



Верховний
Суд

УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ. СУТНІСТЬ ТА ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДУ

Ігор Олендер,
д.ю.н., суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді



Історичний аспект

Кінець XIX ст. початок XX ст. окремі континентально-європейські держави підписали двосторонні податкові договори, які, зокрема, стосувались уникнення подвійного оподаткування (податкова конвенція між Австрією та Пруссією 1899 р.)

Початок 1920-х років у зв'язку з розвитком економічної співпраці Ліга Націй створила робочу групу для вирішення проблеми подвійного оподаткування. Створена перша модельна податкова Конвенція



Верховний
Суд

Історичний аспект

Перші значні зміни у правовому регулюванні проблеми подвійного оподаткування відбулися лише у 1960-х роках. Переважного значення в обговоренні міжнародних податкових питань набуває Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). На новій платформі активізувалися процеси з подальшого розвитку та адаптації Модельної конвенції вже ОЕСР



Застосування МК ОЕСР при укладанні угод

За загальним правилом країни не зобов'язані використовувати положення Модельної конвенції ОЕСР у своїх двосторонніх переговорах. Водночас майже всі податкові угоди, що діють сьогодні, дотримуються її, а це понад 2 000 угод. Найчастіше процес укладання таких угод пов'язаний з тим, що партнери за договором домовляються про укладення Модельної конвенції ОЕСР та пристосовують лише деякі її положення до своїх потреб



Застосування МК ОЕСР при укладанні угод

На практиці особливого значення набуває принцип добросовісності виконання міжнародного договору (*pacta sunt servanda*), який в контексті зазначених відносин полягає в тому, що для інтерпретації термінів міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування всіма країнами, які не зазначили про інше, має застосовуватись однорідне тлумачення, джерелом якого є, насамперед, Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР (в тій редакції, яка була чинна на момент укладення відповідної угоди між державами)



Причини виникнення подвійного оподаткування

Подвійне оподаткування має трансграничний та транснаціональний характер. Вирішити питання щодо нього шляхом гармонізації національного податкового законодавства неможливо. На прикладі законодавства країн Європи стає зрозумілим, що подвійне оподаткування виникає не тільки через відмінність податкових систем держав-членів. Це негативне явище може виникати навіть у разі однакового податкового законодавства всіх держав-членів. Причиною цього є те, що подвійне оподаткування з'являється через одночасне виникнення права оподаткування джерела доходу країною-джерелом та права оподаткування резидентів країною проживання



Верховний
Суд

Розмежування економічного та юридичного подвійного оподаткування

Економічне подвійне оподаткування можна визначити як «оподаткування двох різних осіб щодо одного доходу або капіталу». Найбільш типовими причинами економічного подвійного оподаткування є переписування прибутку від операцій між асоційованими підприємствами та одночасне оподаткування прибутку компанії на рівні компанії та дивідендів на рівні акціонера.



Розмежування економічного та юридичного подвійного оподаткування

Юридичне подвійне оподаткування в Типовій податковій конвенції про доходи та капітал визначається як «встановлення порівнянних податків у двох (або більше) державах на одного платника податків щодо одного і того ж предмета протягом однакових періодів». В контексті цієї Конвенції: резидент однієї договірної держави оподатковується за статтями доходу в країні-джерелі, а ці доходи оподатковуються в державі проживання (наприклад, відсотки; роялті; дивіденди; дохід від постійного представництва у країні-джерелі; або коригування трансфертного ціноутворення, здійснене в країні проживання щодо транзакцій, що проводяться з постійним представництвом у країні-джерелі)



ПК України (стаття 13) вживає термін «усунення» подвійного оподаткування

Доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі.

При визначенні об'єкта та/або бази оподаткування витрати, здійснені резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням доходів з джерел походження за межами України, враховуються у порядку і розмірах, встановлених цим Кодексом.



ПК України (стаття 13) вживає термін «усунення» подвійного оподаткування

Доходи, отримані фізичною особою - резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень цього Кодексу чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими цим Кодексом.



Визначення доходу з джерелом походження з України

Підпункт «а» підпункту 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 ПК України.

Дохід з джерелом їх походження з України - будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:

а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України або постійними представництвами нерезидентів в Україні



Практика Верховного Суду

Система критеріїв для визначення ступеня присутності іноземної організації на території держави, якими обумовлено обов'язок цієї організації сплачувати встановлені податки:

- 1) наявність місця ведення підприємницької діяльності на території іноземної держави, тобто об'єкта або обладнання, де така діяльність ведеться;
- 2) місце ведення підприємницької діяльності має характер стабільності і стаціонарності, тобто має розташовуватися в певному місці і з певним ступенем сталості;
- 3) підприємницька діяльність ведеться через це місце, тобто персонал і/або інші виконавці діють в державі, на території якого утворено таке місце ведення діяльності.



Практика Верховного Суду

При вирішенні спору щодо характеру діяльності представництва, важливо враховувати:

- 1) наявність постійного місця діяльності нерезидента в Україні або наявність в Україні особи, яка має і зазвичай використовує повноваження щодо укладання контрактів від імені нерезидента;
- 2) наявність у нерезидента ділової мети в утриманні відповідного місця діяльності;
- 3) функціонал представництва, на підставі якого має бути визначено характер взаємовідносин між представництвом і підприємством з погляду принципу окремої податкової правосуб'єктності;
- 4) оцінку того, наскільки виконувані представництвом функції становлять суттєву або істотну частину діяльності нерезидента;
- 5) визначення того, чи виконує представництво функції виключно відносно підприємства (нерезидента), чи також у відношенні інших осіб.



Практика Верховного Суду

Застосування принципу сучасного міжнародного оподаткування та міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку – «превалювання суті над формою», який полягає в тому, що операції враховуються не лише виходячи з юридичної форми, а й відповідно до їх економічної сутності. У випадку невідповідності юридичної форми її економічній сутності перевага надається останній. З точки зору превалювання сутності над формою, кожна функціональна дія представництва має відповідного отримувача. Таким отримувачем може бути як безпосередньо представництво, так і підприємство або треті особи. Ділова мета відповідної функціональної дії характеризується особою, яка одержує економічний ефект відповідної функціональної дії.



Практика Верховного Суду

Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (має право фактично розпоряджатися таким доходом) (пункт 103.3 статті 103 ПК України)



Практика Верховного Суду

Визначення бенефіціарного власника (в пункті 103.3 статті 103 ПК України загалом відповідає визначенням, наведеним в Коментарях ОЕСР (пункт 12 Коментарів до статті 10, пункт 9 Коментарів до статті 11, пункту 4 Коментарів до статті 12). Однак, слід враховувати, що ані в положеннях Модельної конвенції, ані в положеннях Коментарів ОЕСР поняття бенефіціарного власника не згадується в інших статтях, аніж статті, які стосуються дивідендів, процентів та роялті. З цього приводу Коментар вказує, що застосування терміну «бенефіціарний власник» пов'язано із специфічними формулюваннями, які використано в статті 10, 11 і 12 Модельної конвенції, а саме – використанням словосполучення «що сплачуються на користь резидента договірної держави».



Практика Верховного Суду

Верховний Суд дійшов висновку, що застосування концепції бенефіціарного власника відносно будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті не відповідає положенням законодавства. Наведений висновок не дає підстав стверджувати, що звільнення, передбачені конвенцією, безумовно надаються до будь-яких платежів, що здійснюються на користь посередника (агента, номінального утримувача (номінального власника) або тільки посередника щодо такого доходу). За загальним правилом, таке звільнення має надаватись в контексті розгляду інших, аніж статус бенефіціарного власника обставин, зокрема – в контексті інтерпретації терміну «прибуток» або дохід.



Особливості усунення подвійного оподаткування у США

США вводить у всьому світі оподаткування доходів, отриманих їх резидентами за кордоном, але при цьому надає кредит за суму сплачених іноземних податків. Метою такого підходу є створення умов, за яких рішення інвестувати всередині країни чи за кордон не обумовлено наявністю нижчих ставок оподаткування в іноземних країнах. Таким чином, вказана обставина не буде ключовою для платників-резидентів США, таку політику називають «політикою нейтральності експорту капіталу»



—
Верховний
Суд

Дякую за увагу!