

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2020.15.03>

ДИНАМІКА РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ, ЩО ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ В РАЗІ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Олендер Ігор Ярославович,
кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
м. Харків, Україна)

У науковому дослідженні визначено динаміку розвитку уявлень щодо проблем усунення подвійного оподаткування. Визначено правовий інструментарій, що застосовується при усуненні подвійного оподаткування. У роботі здійснено детальний аналіз праць іноземних учених-юристів із проблематики усунення подвійного оподаткування.

Наголошено на тому, що належного рівня визначеності щодо ефективності сучасних засобів усунення подвійного оподаткування може бути досягнуто тільки за умови попереднього аналізу динаміки їх розвитку. Акцентовано увагу на невідповідності нормативного регулювання оподаткування у різних країнах. Предметом особливої уваги є положення міжнародних нормативно-правових актів щодо усунення подвійного оподаткування.

Досліджено дії держав, спрямовані на усунення подвійного оподаткування. Складання багатостороннього договору визначено основною метою Ліги Націй у сфері усунення подвійного оподаткування. Встановлено позиції країн щодо недопустимості єдиного багатостороннього договору. Значне зростання кількості двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування, що уклалися між державами, визначено результатом створення Організацією економічного співробітництва Модельної Конвенції. Здійснено порівняння положень Модельної Конвенції ООН 1980 року та Модельної Конвенції ОЕСР.

Основною проблемою конфлікту міжурядового характеру зазначено проблему визначення факторів місця проживання та джерела оподаткування. Запропоновано варіант подолання цього конфлікту шляхом застосування різних типових конвенцій, які надають різну вагу цим принципам. Встановлено неоднаковість підходів до обрання критерію, який буде покладено в основу застосування механізмів усунення подвійного оподаткування. Встановлено відсутність обов'язку сторін використовувати положення Модельної Конвенції ОЕСР у своїх двосторонніх переговорах. Наведено приклади інституалізації використання необов'язкової багатосторонньої типової конвенції як шаблону для двосторонніх переговорів. Обґрунтовано необхідність модернізації та адаптації Модельної Конвенції ОЕСР під існуючі потреби.

Ключові слова: податки, подвійне оподаткування, усунення подвійного оподаткування, податкове законодавство.

**DYNAMICS OF LEGAL INSTRUMENT DEVELOPMENT,
THAT APPLIES TO THE ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION**

Olender Ihor Yaroslavovych,
Candidate of Law,
Doctoral Student at the Department of
Financial Law
(Yaroslav Mudryi National Law
University, Kharkiv, Ukraine)

The research identifies the dynamics of the development of ideas about the problems of eliminating double taxation. The legal tools used in the elimination of double taxation are defined. A detailed analysis of the works of foreign legal scholars on the elimination of double taxation is carried out. It is emphasized that the appropriate level of certainty about the effectiveness of modern means of eliminating double taxation can be achieved only with a preliminary analysis of the dynamics of their development.

Emphasis is placed on the inconsistencies of tax regulation in different countries. The subject of special attention is the provisions of international regulations on the elimination of double taxation. The actions of states aimed at eliminating double taxation are studied. The drafting of a multilateral agreement defines the main goal of the League of Nations in the field of eliminating double taxation.

The positions of the countries on the inadmissibility of a single multilateral agreement have been established. The significant increase in the number of bilateral agreements on the elimination of double taxation concluded between states is determined by the creation of the Model Convention by the Organization for Economic Cooperation. The provisions of the 1980 Model Convention of the 1980 and the OECD Model Convention are compared.

The main problem of the intergovernmental conflict is the problem of determining the factors of residence and source of taxation. An option has been proposed to overcome this conflict by applying different model conventions, which give different weight to these principles. There is no obligation for the parties to use the provisions of the OECD Model Convention in their bilateral negotiations. Examples of institutionalization of the use of an optional multilateral model convention as a template for bilateral negotiations are given. The necessity of modernization and adaptation of the OECD Model Convention to the existing needs is substantiated.

Key words: taxes, double taxation, elimination of double taxation, tax legislation.

Постановка проблеми. В сучасних умовах економічна діяльність суб'єктів господарювання не обмежується кордонами однієї держави, у той час як питання оподаткування насамперед регулюються законодавством окремої країни. При цьому подвійне оподаткування, що може виникати внаслідок невідповідності нормативного регулювання оподаткування у різних країнах, часто постає вагомою проблемою і для розширення економічної діяльності, і для нормального функціонування вже існуючого бізнесу. Належного рівня визначеності щодо ефективності сучасних засобів усунення подвійного оподаткування може бути досягнуто тільки за умови попереднього аналізу динаміки їх розвитку, чому і приділяється увага у статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним підґрунтям цього дослідження стали праці іноземних учених-юристів, серед яких слід згадати А. Брайана, М. Макінтайра. При цьому необхідно звертати увагу на особливості правового інструментарію, який використовується для усунення подвійного оподаткування у законодавстві різних держав.

Постановка завдання. Метою статті є визначення динаміки розвитку уявлень щодо проблем усунення подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Особливо важливим є належне врегулювання питань, пов'язаних із подвійним оподаткуванням, що виникає через накладання юрисдикцій між державою проживання (країною, де проживає платник податків) і державою-джерелом (країною отримання платником податків доходу). У разі застосування обома країнами усіх своїх механізмів оподаткування спостерігається підвищення податкового тягаря для міжнародних інвестицій порівняно з інвестиціями національними. Уряди докладають певних зусиль з метою уникнення подвійного оподаткування [1, с. 1–2].

Про виникнення режиму подвійного оподаткування почали говорити на початку минулого століття. У той час кілька континентально-європейських держав підписали двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування насамперед зі своїми сусідами. Із розвитком економічної співпраці у 1920-х роках проблема подвійного оподаткування стає більш помітною. У зв'язку з цим Ліга Націй призначила економістів для вирішення проблеми подвійного оподаткування. Наслідком було проведення кількох конференцій технічних експертів та урядовців [2, 3].

За часів існування Ліги Націй основним завданням у сфері усунення подвійного оподаткування було складання багатостороннього договору. Ускладнювалася його реалізація тим, що уряди противилися цій ідеї. Проте вони підтримували розробку шаблонного документа – типової конвенції. Такий документ міг бути використаний як орієнтир для проведення двосторонніх переговорів із подальшим укладанням угоди між сторонами.

Принциповим наголосом було те, що подібна конвенція не може мати обов'язкової сили, адже це дозволило б забезпечити необхідну гнучкість для пошуку шляхів безболісного з'єднання різних національних податкових систем між собою [4, с. 38]. Наслідком роботи Ліги Націй стали зразки конвенцій 1928, 1935, 1943 та 1946 років.

Значні зміни у Європі відбулися у 1950-1960-х роках, коли переважне значення в обговоренні міжнародних податкових питань замість Ліги Націй займає ОЕСР. Варто наголосити, що ООН, на відміну від ОЕСР, не виділила багато ресурсів для міжнародного оподаткування, тому не стала потужним конкурентом ОЕСР як головного політичного форуму в галузі міжнародного оподаткування [5]. При цьому позиції країн щодо недопустимості єдиного багатостороннього договору залишалися незмінними.

На новій платформі активізувалися процеси з подальшого розвитку та адаптації Модельної Конвенції. Текст своєї першої Модельної Конвенції та коментарі до неї ОЕСР опублікувала у 1963 році, а удосконалену й переглянута версію – у 1977 році. У 1991 році ОЕСР вирішила опублікувати типову конвенцію у вільному форматі. Метою такого кроку, судячи з усього, було створення стимулів для спрощення її адаптації й внесення змін у постійно змінювані економічні умови. З того часу Модельна Конвенція регулярно оновлюється, а її зведені версії було опубліковано у 1992, 1994, 1995, 1997, 2000 та 2003 роках [6].

Результатом створення Організацією економічного співробітництва Модельної Конвенції стало значне зростання кількості двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування, що укладалися між державами. Динаміка до появи Модельної Конвенції була такою: у 1958 році діяли 263 договори, у 1963 році – 333, а у 1978 році – понад 600. Після укладення Модельної Конвенції 1977 року відбувалася лібералізація ринків капіталу й збільшення податкових коефіцієнтів у промислово-розвинутих країнах. Це сприяло підвищенню актуальності проблеми подвійного оподаткування. Внаслідок цього кількість договорів досить швидко зросла до 1582 у 1998 році [7].

За загальним правилом країни не зобов'язані використовувати положення Модельної Конвенції ОЕСР у своїх двосторонніх переговорах. Водночас майже всі податкові угоди, які діють нині, дотримуються її, а це понад 2000 угод. Процедура укладання двосторонніх угод щодо усунення подвійного оподаткування частіше за все зводиться до того, що партнери по договору домовляються про укладення Модельної Конвенції та пристосовують лише деякі її положення до своїх потреб.

Безумовно, робота над розробкою та впровадженням механізмів усунення подвійного оподаткування була активізована, але це не означає відсутності конфліктів з цього приводу. Найважливішим конфліктом міжурядового характеру є проблема визначення факторів місця проживання та джерела оподаткування. Проблема постає у неоднаковому підході до обрання критерію, який буде покладено в основу застосування механізмів усунення подвійного оподаткування. Частіше за все принцип проживання використовується для усунення подвійного оподаткування у розвинених країнах, тоді як країни, що розвиваються, віддають перевагу принципу джерела. Така ситуація зумовлена тим, що останній принцип передбачає більшу частку транснаціональної податкової бази.

Неспівпадіння інтересів щодо обрання принципу проживання або принципу джерела спостерігається протягом усієї історії міжнародного податкового співробітництва. В якості варіанту подолання цього конфлікту виступає можливість застосування різних типових конвенцій, які надають різну вагу цим принципам. Так, Модельна Конвенція ОЕСР надає більшої ваги оподаткуванню резидентів, тоді як модель, розроблена в ООН, здебільшого передбачає оподаткування джерел.

Окрім розбіжностей, пов'язаних із принципами, та враховуючи наявний у цих двох конвенціях розподіл податкових прав, навряд чи можна стверджувати про альтернативність Модельної Конвенції ООН 1980 року Модельній Конвенції ОЕСР, яку було суттєво модернізовано у 2000 році. Скоріше можна сказати, що перша є не альтернативою, а лише незначною модифікацією останньої [8, с. 95].

Барт Костнер з цього приводу підкреслює, що Модельна Конвенція ООН спирається на ту саму механіку та принципи, що і МК ОЕСР. Він наголошує, що у ній визначено ті положення МК ОЕСР, які країни, що розвиваються, повинні прагнути модифікувати на двосторонніх переговорах із розвиненими країнами. Вчений вказує також на обмежений, але помітний вплив Модельної Конвенції ООН і зазначає, що багато розвинених країн згодом надали перевагу оподаткуванню з джерела у своїх двосторонніх договорах із країнами, які розвиваються [9, с. 4].

Ріксен Томас звертає увагу на інституалізацію використання необов'язкової багатосторонньої типової конвенції як шаблону для двосторонніх переговорів. Наприклад, Комісія з фіскальних питань ОЕСР (CFA), яка є органом державних службовців і податкових експертів, що ведуть переговори про двосторонні договори для своїх країн, регулярно проводить засідання [10]. У CFA, яка є глобальним форумом для співпраці країн у питаннях оподаткування [11], беруть участь як країни-члени ОЕСР, так і країни, які не є членами цієї організації. При цьому CFA постійно прагне модернізувати та адаптувати Модельну Конвенцію під існуючі потреби.

Ріксен Томас підкреслює, що в модель часто вбудовуються технічні нововведення, які з'являються у двосторонніх договорах; інші інновації розробляються в рамках CFA. У процесі виробляється єдине розуміння двостороннього укладання та тлумачення податкових договорів [1]. Арнольд Брайан і Майкл Макінтайр влучно підкреслюють, що загальноприйняті порозуміння та незгоди залишаються опублікованими в коментарі, що супроводжує Модельну Конвенцію. При цьому коментар часто використовується у своїй діяльності суддями, адвокатами та іншими податковими працівниками [13, с. 98–100].

Висновки. Отже, підходи для обрання критерію, який буде покладено в основу застосування механізмів усунення подвійного оподаткування, є різними в рамках правового інструментарію, що застосовується для усунення подвійного оподаткування. Нині існує нагальна необхідність модернізації та адаптації Модельної Конвенції ОЕСР щодо усунення подвійного оподаткування під існуючі потреби. Основною проблемою конфлікту міжурядового характеру є проблема визначення факторів місця проживання та джерела оподаткування. Запропоновано варіант подолання цього конфлікту шляхом застосування різних типових конвенцій, які надають різну вагу цим принципам.

Список використаних джерел:

1. Rixen Thomas (2008). The institutional design of international double taxation avoidance, WZB Discussion Paper, № SP IV 2008-302, Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB), Berlin. URL: <http://hdl.handle.net/10419/49736>. 416 с.
2. League of Nations (1923). Report on Double Taxation. Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp. Geneva, League of Nations, E.F.S.73.F.19.
3. League of Nations (1927). Double Taxation and Tax Evasion. Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Geneva, League of Nations, C. 216. M 85. 1927 II.
4. Picciotto Sol (1992). International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation. New-York : Quorum. P. 38.
5. Brauner Yariv (2003). An International Tax Regime in Crystallization. *Tax Law Review* 56: 259-328. С. 318.
6. Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: <http://www.oecd.org/ctp/tt/mtc>.
7. Rixen Thomas / Rohlfing Ingo (2007). The Institutional Choice of Bilateralism and Multilateralism in International Trade and Taxation. *International Negotiation* 12 (3): 389-414.
8. Arnold Brian J., Michael J. McIntyre (1995). *International Tax Primer*. Den Haag, Kluwer Law International. С. 95.
9. Kusters Bart (2004). The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments. *Asia-Pacific Tax Bulletin* 5 (1 and 2): 4-11.
10. Messere Kenneth (1993). The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Convention on Income and Capital. *European Taxation* 33(8): 246-251.
11. Radaelli Claudio M. (1998). Game Theory and Institutional Entrepreneurship: Transfer Pricing and the Search for Coordination in International Tax Policy. *Policy Studies Journal* 26 (4): 603-619.
12. Arnold Brian J., Michael J. McIntyre (1995). *International Tax Primer*. Den Haag, Kluwer Law International. С. 98-100.