

ДОГОВІР ЯК ДЖЕРЕЛО ПРИНЦИПІВ ТА МЕХАНІЗМІВ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Корв'яков В.А.

аспірант НАУ

ORCID: 0009-0003-5012-4482

Корв'яков В.А. Система джерел та принципів міжнародного податкового права.

У міжнародному співробітництві з питань оподаткування країни прагнуть досягти рівності в міжнародному оподаткуванні і, таким чином, створити основу для справедливої міжнародної податкової системи. Справедливість існує в міжнародній системі оподаткування лише тоді, коли держави розподіляють між собою повноваження щодо оподаткування у спосіб, який відповідає домінуючим поглядам на справедливість у міжнародному масштабі. Справедливої міжнародної податкової системи не буде існувати, доки не буде досягнуто певного міжнародного консенсусу щодо того, як країни мають розподіляти між собою повноваження щодо оподаткування.

Міжнародна співпраця дозволяє країнам покращити координацію податкової політики на міжнародному рівні. Можна говорити про декілька видів координації. Наприклад, один тип має на меті зробити податкову систему країни більш схожою на інші – іншими словами, гармонізувати податки. Інші типи спрямовані на встановлення мінімальних або максимальних ставок податку, щоб уникнути подвійного оподаткування транскордонних потоків доходу, запобігти трансфертному ціноутворенню, узгодити домовленості з компетентними органами та обмежити шкідливу податкову конкуренцію.

Під діючими офіційними договорами розуміють підприємницьку діяльність через постійне представництво та надають країні джерела першочергове право оподатковувати прибуток від цієї операції. Країна проживання зобов'язана звільнити ці прибутки від податку, принаймні в тій мірі, в якій вони були оподатковані країною джерела.

Угода про оподаткування також часто передбачає звільнення від оподаткування доходу працівника від особистих послуг за умови, що працівник перебуває в країні не більше визначеного періоду часу, а компенсацію отримує роботодавець-нерезидент, який не має постійного представництва. Договір зазвичай зменшує або скасовує податок, що утримується, принаймні на деякі статті доходу інвестиційного типу, такі як відсотки, дивіденди, орендна плата та роялті, які не відносяться до бізнесу, який здійснюється через постійне представництво. Податкова угода також передбачає, що країна проживання може оподатковувати приріст капіталу.

Ключові слова: міжнародний договір, односторонній договір, двосторонній договір, багатосторонній договір, ООН, система оподаткування, ОЕСР, СОТ, ГАТТ.

Korvyakov V.A. System of sources and principles of international tax law.

In international cooperation on taxation, countries strive to achieve equality in international taxation and, thus, create the basis for a fair international tax system. Justice exists in an international system of taxation only when states allocate taxing powers among themselves in a manner consistent with dominant views of justice internationally. A fair international tax system will not exist until there is some international consensus on how countries should allocate taxing powers among themselves.

International cooperation allows countries to improve the coordination of tax policy at the international level. We can talk about several types of coordination. For example, one type aims to make a country's tax system more similar to others - in other words, to harmonize taxes. Other types aim to establish minimum or maximum tax rates to avoid double taxation of cross-border income streams, prevent transfer pricing, coordinate arrangements with competent authorities and limit harmful tax competition.

The current official agreements mean business activities through a permanent establishment and give the source country the primary right to tax profits from this operation. The country of residence

is obliged to exempt these profits from tax, at least to the extent that they were taxed by the country of source.

A tax treaty also often provides for an exemption from taxation of the employee's income from personal services provided the employee is in the country for no more than a specified period of time and the compensation is received by a non-resident employer without a permanent establishment. The treaty usually reduces or eliminates withholding tax on at least some items of investment-type income, such as interest, dividends, rents and royalties, that are not attributable to business carried on through a permanent establishment. The tax treaty also provides that the country of residence can tax capital gains.

Key words: international agreement, unilateral agreement, bilateral agreement, multilateral agreement, UN, taxation system, OECD, WTO, GATT.

Постановка проблеми. Сьогодні в міжнародному публічному праві оподаткування домінують понад 1500 двосторонніх договорів про запобігання подвійному оподаткуванню доходів і капіталу. Цю мережу договорів назвали «тріумфом міжнародного права» та основою для міжнародного податкового режиму, заснованого на принципах, закладених у цих договорах. Ця мережа двосторонніх податкових угод щодо запобігання подвійному оподаткуванню доходів і капіталу є одним із основних напрямів співпраці для координації міжнародної податкової системи [1].

Основною метою податкових угод є розподіл податкової бази між двома договірними сторонами. Цей розподіл сприймає податкову базу таким чином: активний бізнес має оподатковуватись у країні, в якій він походить (країна джерела), а пасивний дохід має оподатковуватись у країні, де проживає одержувач доходу (країна проживання).

Стан опрацювання. Теоретичні питання визначення поняття «міжнародний договір» та його застосування у науково-правовій діяльності є темою дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Проте проблемні аспекти з цього питання вченими висвітлено лише

у окремих роботах. Міжнародний договір як основне джерело податкового права досліджували Ю. Аністратенко, Ю. Бисага, М. Блащук, Т. Бугай, Д. Булгакова, Я. Греца, Р. Дорнберг, Л. Касьяненко, В. Кононенко, Д. Кривенко, М. Кучерявенко, М. Мельник, М. Пришва, В. Ротань, К. Савчук, П. Селезень, М. Сідак, І. Самсін, Л. Тимченко, О. Цимбалюк, А. Ярема, В. Ярема та ін.

Метою цієї статті є дослідження угоди як джерела принципів та механізмів міжнародного податкового права.

Виклад основного матеріалу. Розмежування бази оподаткування між суверенними фіскальними юрисдикціями запобігає втручання податків у вільний потік міжнародної торгівлі та інвестицій. Їх основною метою є уникнення подвійного оподаткування доходів від міжнародних операцій шляхом обмеження юрисдикції податками. Угоди зазвичай пов'язані з розподілом податкових надходжень між доходами держав-учасниць договору.

Формально в податкових угодах можна знайти різні урядові заяви щодо мети конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Ці цілі можуть включати наступну мету: усунення подвійного оподаткування з метою запобігання перешкоджанню міжнародній торгівлі; забезпечення взаємодії між податковими адміністраціями для боротьби з ухиленням від сплати податків; забезпечення визначеності щодо податкового режиму, з яким стикаються інвестори та трейдери – знову ж таки, щоб запобігти знеохочуванню міжнародної торгівлі; усунення дискримінаційного оподаткування; розподіл податкових надходжень [2].

Податкові угоди можна розділити на дві групи. Перша група складається з власне податкової конвенції, тобто про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу або майна. У цих угодах договірні держави домовляються про взаємні обмеження щодо здійснення своєї податкової юрисдикції.

Друга група складається з договорів, які охоплюють податкові питання разом з різними комерційними питаннями. У цьому типі угод держави взаємно надають одна одній національний режим або режим найбільшого сприяння, часто зокрема щодо податків на прибуток. Можна сказати, що існує також група договорів про права людини. Суди можуть перетворити деякі з цих договорів на ефективну зброю проти податкової дискримінації.

Крім того, слід зазначити, що податкові угоди мають стосуватися не лише питань юрисдикції та запобігання екстериторіальному оподаткуванню, але також повинні уніфікувати існуючі фіскальні концепції, надаючи вичерпні визначення, які не залежать від національних правил чи концепцій.

Особливу увагу слід звернути на звичаєві податкові відносини між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Податкові угоди мають на меті перевести доходи від джерела до юрисдикції резидентства шляхом зменшення оподаткування на основі джерела. Однак цей зсув загалом прийнятний, лише якщо зменшення оподаткування на основі джерела є взаємним і потоки капіталу в обох напрямках загалом подібні. У такій ситуації, типовій для розвинених країн, має сенс взаємно зменшити податки на основі джерела, оскільки кожна країна збиратиме більше податків на основі місця проживання [3].

Структура економічних відносин між країнами, що розвиваються, та промислово розвиненими країнами характеризується потоками доходів переважно з перших до других. Це робить жертву надходжень на основі джерела односпрямованою та завдає шкоди податковим інтересам країн, що розвиваються. Це пояснює, чому між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, відносно менше договорів.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування укладаються на двосторонній основі. На даний момент модельні договори сьогодні можна розглядати як належну заміну угоди на багатосторонній основі, тому що волюнтаризм, який випливає з державного суверенітету, ускладнює досягнення згоди щодо багатосторонньої домовленості будь-якого змісту, якщо спільні інтереси чи універсалістські настрої не є дуже сильними. Використання типового договору є дуже гнучкою технікою, яка забезпечує основу для переговорів щодо двосторонніх угод, відповідним чином адаптованих до конкретних характеристик національних систем окремих сторін та їх взаємодії, зокрема для координації оподаткування доходів.

Найбільш успішна спроба створити модель договору була зроблена під егідою Організації міжнародного співробітництва та розвитку. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), створена для того, щоб представляти інтереси своїх країн-членів, зараз швидко перетворюється на глобального консультанта.

У сфері міжнародного оподаткування ОЕСР зробила значний внесок у пом'якшення подвійного оподаткування своєю Типовою конвенцією про уникнення подвійного оподаткування 1977 року, яка послужила шаблоном для наступних договорів. Видається ймовірним, що, як наслідок, текст ОЕСР стане дедалі міцніше вкорінюється як міжнародний стандарт, тоді як зміни від нього для врахування особливих проблем країн, що розвиваються, можуть продовжувати розвиватися. На додаток до серії типових договорів ОЕСР також видала цінні коментарі до положень типового договору. Модельний договір ОЕСР призначений переважно для відносин між розвиненими країнами. Цей Типовий договір здебільшого вимагає від держави-джерела відмовитися від доходу [4].

Ще одна типова угода, підготовлена Організацією Об'єднаних Націй, мала на меті вирішення податкових питань між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Модель ООН не намагає розподілу первинної податкової юрисдикції на основі, відмінній від місця проживання, яке використовується в моделі ОЕСР. Модель розширює податкові права держави-джерела в базових рамках моделі ОЕСР.

Модель ООН обмежує повноваження країни-джерела оподатковувати прибуток іноземних підприємств випадками, коли підприємство однієї країни працює в іншій країні через постійне представництво. Модель ООН приймає набагато ширше визначення фрази «постійне представництво» та дозволяє ширше оподаткування джерела таких доходів, як відсотки, дивіденди, роялті та прибуток від міжнародних перевезень [5].

Існування типових договорів є яскравим прикладом можливості досягнення консенсусу на багатосторонній основі. Ці типові договори заохочують впровадження єдиного розуміння важливих фіскальних концепцій, яке підтримується багатьма країнами. Типові договори доводять, що багатосторонній консенсус у принципі можливий. Ця можливість відкриває двері для розширення багатосторонньої фінансової співпраці.

Деякі науковці справедливо вважають, що двосторонній підхід виглядає аномальним в епоху, коли платники податків стали глобальними, а багато інших регуляторних сфер все частіше розглядаються урядами в глобальному масштабі.

Двосторонній характер договорів має свої недоліки в сучасному інтегрованому світі. Щоб досягти цілей, очевидно, бажано, щоб угоди про уникнення подвійного оподаткування мали якомога більш широку основу та застосування, але цей ідеал обмежений практичними факторами, такими як ступінь консенсусу, якого можна досягти між державами, і необхідно використовувати точні формулювання, намагаючись пристосувати різні концепції та політику національних податкових систем.

Таким чином, шлях до укладення багатосторонніх угод про оподаткування не виглядає прокладеним. Чим більше держав та інтересів залучено, тим менше шансів укласти остаточну угоду. Навіть ОЕСР не вдалося перетворити двосторонні договори на щось схоже на багатосторонній договір.

Але багатосторонні договори існують. З тих, що все ще діють, принаймні одна, безсумнівно, має велике значення для договірних країн, а саме договір між скандинавськими країнами про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та капітал. Існують інші багатосторонні конвенції, наприклад, такі як Конвенція Андської групи про уникнення подвійного оподаткування, Браззавільська конвенція, укладена чотирма державами Екваторіальної Африки та деякі інші [6].

Той факт, що деякі багатосторонні конвенції були укладені – хоча й у незначній кількості – міг би вказувати на розвиток цього курсу. Розвиток з точки зору узгодження різних систем оподаткування з подальшою рівністю спростить укладення багатосторонніх угод. Крім того, двосторонні конвенції з однаковими правилами можуть призвести до укладення конвенцій з більшою кількістю сторін. Однак укладення багатосторонніх конвенцій між країнами з різними інтересами не здається можливим.

Важливу роль у багатосторонньому співробітництві з податкових питань, безсумнівно, належить СОТ. Дві головні теми порядку денного СОТ безпосередньо пов'язані з податковими питаннями: лібералізація торгівлі товарами, яка нещодавно була частково поширена на послуги та інтелектуальну власність, а також заборона на певні субсидії.

Основний підхід до лібералізації торгівлі згідно з ГАТТ полягав у поєднанні зменшення імпорتنих бар'єрів із вимогою недискримінації імпорту в країні. Недискримінація згідно з ГАТТ включає зобов'язання національного режиму, який у цьому випадку забороняє дискримінаційне ставлення до іноземних товарів. Це зобов'язання особливо стосується внутрішнього оподаткування, яке не може використовуватися «для забезпечення захисту» вітчизняної продукції. Одним із ключових суттєвих положень підходу ГАТТ щодо зменшення імпорتنих бар'єрів є прив'язка тарифів до узгоджених рівнів у конкретних графіках [7].

Друга тема щодо певних субсидій була розглянута ГАТТ у вигляді їх заборони. Уругвайський раунд призвів до нового Кодексу субсидій, включеного до версії ГАТТ 1994 року. Кодекс про субсидії визначає субсидії як такі, що включають випадки, коли державні надходження, які в іншому випадку належали, уникають або не збираються. Формулювання Кодексу субсидій визнає, що система прямого оподаткування може бути засобом для надання експортних субсидій, наприклад, коли дохід, приписаний виробництву товарів для експорту, отримує пільговий податковий режим.

Можна сказати, що виробничі податкові гавані є забороненими експортними субсидіями відповідно до ГАТТ. Вони незмінно включають втрачені доходи, є специфічними для певних платників податків і, по суті, залежать від показників експорту, оскільки продукти, які вони включають, не можуть бути націлені на внутрішній ринок.

СОТ також може призвести до створення світових податкових правил через свою практику вирішення спорів. Міжнародне податкове та торгове право розвивалися по-різному щодо вирішення спорів. На відміну від податкового законодавства, право міжнародної торгівлі розвивалося протягом багатьох років, так що зараз існує суттєвий компонент обов'язкового судового рішення, особливо після Уругвайського раунду. Наприклад, Апеляційний орган СОТ нещодавно підтримав рішення групи про те, що податковий режим США FSC, які містяться в розділах з 921 по 927 Кодексу внутрішніх доходів, є незаконною експортною субсидією відповідно до правил СОТ. FSC є дочірніми компаніями американських корпорацій, які здійснюють певну діяльність, пов'язану з експортом, від імені своїх материнських компаній у США. Дохід, віднесений до FSC, частково звільняється від податку на прибуток США [8].

Аналізуючи взаємозв'язок між розвитком права міжнародної торгівлі та міжнародного податкового права, професори Джоель Слемрод та Реувен Аві-Йона ставлять запитання, чи є розвиток поточної торговельної та податкової політики взаємодоповнюючим чи потенційно конфліктним. За їх словами, відповідь полягає в тому, що ця політика є взаємодоповнювальною, оскільки вільна торгівля вимагає єдиного оподаткування факторних доходів, що є метою двосторонніх угод.

Підготовка багатосторонніх угод з податкових питань була здійснена в рамках ОЕСР. З 1995 року багатонаціональна угода про інвестиції перебуває в стадії переговорів в ОЕСР [9].

Основні концепції недискримінації національного режиму найбільшого сприяння будуть застосовуватися до іноземних інвестицій разом із зобов'язанням щодо вільного потоку коштів у держави-члени та з них. В офіційному коментарі зазначено, що сторони визнають важливість недискримінації в оподаткуванні іноземних інвесторів та інвестицій, але недискримінацію мають запроваджувати згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування.

Діяльність СОТ свідчить про те, що національна податкова політика принаймні в деякій частині більше не справа однієї конкретної держави. СОТ робить значний внесок у багатосторонню податкову співпрацю та координацію, особливо надаючи державам-членам міжнародний механізм вирішення податкових спорів.

За відсутності міжнародних податкових угод очевидно, що оподаткування іноземного доходу, отриманого резидентами, та внутрішнього доходу, отриманого нерезидентами, може викликати проблеми неефективності розподілу іноземних інвестицій та несправедливого оподаткування часток цього доходу. Правила кооперації необхідні як з міркувань економічної ефективності, так і з міркувань міжнародної справедливості. Співпраця також необхідна з адміністративних причин, зокрема для звітності. Така співпраця може мати різні форми. Це може бути представлено поточною мережею двосторонніх податкових угод між країнами проживання та джерелом; який загалом відповідає міжнародно прийнятому типовому формату податкової угоди. Такі податкові угоди можуть бути доповнені багатосторонніми угодами, зокрема між країнами джерела, які встановлюють правила для розподілу бази та ставок податку. Нарешті, може знадобитися вищий рівень міжнародного співробітництва, який призначає певні податки, такі як податок на прибуток корпорацій, міжнародним органам.

В останні роки більшість економік, які намагалися відокремитися, як-от Східна Європа, Бразилія та інші південноамериканські держави, а також деякі країни Азії, виявилися неспроможними це зробити. У ході цієї інтеграції старі принципи міжнародної юрисдикції та суверенітету просто не забезпечують адекватної основи для збереження національних податкових систем.

Країни більше не можуть турбуватися виключно про національний вплив обраної схеми оподаткування. У зв'язку з посиленням інтеграції національних економік країни тепер також повинні враховувати при розробці своїх податкових систем потенційну взаємодію, яку їхня система може мати з системами своїх суверенних глобальних сусідів, і взятися за часто нездійсненне завдання розробки податкових систем, які добре взаємодіють з тими системами [10].

Висновки. Коопераційні зв'язки на двосторонній і багатосторонній основі стають дедалі міцнішими. Ця співпраця є неминучим процесом, оскільки існують такі спільні проблеми для всіх країн, як уникнення подвійного оподаткування, транскордонне застосування національного податкового законодавства та справедливий розподіл податкових надходжень між країнами. Сучасні основні характеристики податкової юрисдикції держави не відповідають необхідності ефективного адміністрування національного фіскального законодавства в інтегрованому світі. Це пояснює, чому певна фіскальна юрисдикція потребує іншого якісного виміру, якого можна досягти лише на вищому рівні міжнародної системної співпраці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика [монографія] / авторський колектив; за заг. ред. д.ю.н. Л.Д. Тимченка. – Ірпін: Видавництво Національного університету ДПС України, 2019. – 220 с.
2. Булгакова Д.О. Міжнародний договір у системі права Європейського Союзу (теоретичні аспекти): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Дар'я Олександрівна Булгакова; Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – К., 2021. – 19 с.
3. Пришва Н.Ю. Податкове право: навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. – К.: Юрінком Інтер, 2020. – 368 с.
4. Щодо застосування норми міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування при виплаті доходів у вигляді фрахту. URL: <https://zak.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/566917.html> (дата звернення 01.06.2024).
5. Застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_present/2022_07_04_Smerdov_Mухajlenko.pdf (дата звернення 01.06.2024).

6. Конвенція про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи. URL: <https://document.vobu.ua/doc/4770> (дата звернення 01.06.2024).
7. Генеральна угода з тарифів і торгівлі (ГАТТ 1947). Угода, Міжнародний документ від 30.10.1947 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text (дата звернення 01.06.2024).
8. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз. URL: http://idpnan.org.ua/files/vodyannikov-o.yu.-printsip-podatkovoyi-nediskriminatsiyi-v-pravi-sot-ta-es-_porivnyalnyi-analiz_-_d_.pdf (дата звернення 01.06.2024).
9. Набуття членства у СОТ як складова політики України. URL: http://www.ier.com.ua/files/Books/11_Vstup_Ukrainy_do_WTO/11_book_2003_WTO_ukr.pdf (дата звернення 01.06.2024).
10. Про схвалення Концепції реформування податкової системи. URL: Розпорядження Кабінету Міністрів України; Концепція від 19.02.2007 № 56-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-p#Text> (дата звернення 01.06.2024).