

**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ У СПОРАХ
ЩОДО МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ****SOME ISSUES OF THE ADMINISTRATION OF LAW IN INTERNATIONAL DOUBLE
TAXATION DISPUTES IN UKRAINE****Климович Ю.О., студентка V курсу магістратури
господарсько-правового факультету***Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого***Шульга Т.М., к.ю.н.,
доцент кафедри фінансового права***Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Статтю присвячено дослідженню проблемних питань щодо правозастосування під час вирішення податкових спорів за участю нерезидента щодо міжнародного подвійного оподаткування. Наголошується на тому, що явище подвійного оподаткування має негативний характер та може призводити до несприятливих економічних наслідків. Зазначається про те, що досліджуване явище може виникати на декількох рівнях: внутрішньому та міжнародному. Авторами окреслюється коло обставин, що стають причиною міжнародного подвійного оподаткування. Акцентовується увага на двох механізмах, що використовуються з метою його попередження та уникнення. Аналізуються положення національного законодавства, зокрема Податкового кодексу України, які спрямовані на попередження зазначеної проблеми та встановлюють порядок справляння податку з доходів нерезидента із джерелом їх походження в Україні та доходів резидента, отриманих ним за її межами. Наголошується на ключовій ролі міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування як засобу попередження виникнення досліджуваної проблеми. Зазначається про структурні та змістовні особливості цих правових актів. Увага акцентовується на тому, що податкові спори з приводу міжнародного подвійного оподаткування з урахуванням сучасних економічних та соціальних тенденцій є поширеною категорією адміністративних справ. Автори аналізують практику національних судів із метою виявлення загальних правових позицій та підходів, що використовуються під час вирішення цієї категорії податкових спорів. Зазначається про складність правозастосування у зв'язку з множинністю міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, однак доводиться, що національними судами вироблено правові позиції, які, з урахуванням фактичних обставин справи, використовуються ними під час вирішення зазначеної категорії податкових спорів. Проводиться аналіз окремих постанов Верховного Суду. Окреслюються ключові підходи та позиції національних судів, зокрема щодо визначення статусу представництва нерезидента як постійного чи непостійного з метою оподаткування, щодо оподаткування процентів та визначення юрисдикції держави, де здійснюватиметься справляння податку.

Ключові слова: подвійне оподаткування, міжнародне подвійне оподаткування, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування.

The article is dedicated to the examination of some issues related to the administration of law during the process of adjudication of a tax dispute in the field of double taxation involving non-residents. The authors pay attention to the fact that double taxation is considered to be negative phenomenon and it can lead to adverse economic effects. It is being noted that phenomenon under study may occur at several levels: the domestic and the international ones. The authors describe some factors which may cause international double taxation. Attention is drawn to two mechanisms which are used to prevent and escape this problem. The authors analyze provisions of national legislation, including the Tax Code of Ukraine, which are aimed at preventing the problem and establish a procedure of income taxation of non-residents with sources of income from Ukraine and non-residents with foreign sources of income. It is emphasized that treaties on avoidance of double taxation play a key role as a method of preventing the examined problem. The structural and substantive features of these legal acts are noted. Attention is drawn to the fact that treaties on avoidance of double taxation, taking into account current economic and social trends, are a common category of administrative cases. The authors analyze the practice of national courts in order to identify common legal positions and approaches used in resolving this category of tax disputes. It is noted that the administration of law is complicated due to the plurality of international treaties on avoidance of double taxation, but it is justified that national courts have developed legal positions which are used by them in adjudication of this category of tax disputes according to the facts of the case. Some decisions of the Supreme Court are analyzed. The key approaches and positions of national courts in some cases, such as the determination of the status of non-residents' establishment as the permanent or the non-permanent one for tax purposes, taxation of interest and the determination of the jurisdiction of the state where a tax will be paid, are outlined.

Key words: double taxation, international double taxation, treaties on avoidance of double taxation.

Подвійне оподаткування – це явище, яке виникає внаслідок стягнення податків одного виду з одного платника за певний період часу. За своєю природою воно має скоріше негативний характер, оскільки податковий тягар може стати непомірним для платника, що призведе до втрати стимулу до розвитку і розширення масштабів діяльності збільшення рівня доходу чи майна або до унеможливлення таких дій. Це стане причиною зменшення надходжень до державних цільових фондів та матиме глобальні негативні економічні наслідки. Окрім того, такі принципи, як фіскальна достатність та соціальна справедливість, передбачають наявність меж в обсягу податкових відрахувань, які мають бути здійснені зобов'язаним суб'єктом. Доцільно виділяти два основні види подвійного оподаткування залежно від рівня його виникнення: внутрішнє, тобто таке, що існує на території окремої держави, та зовнішнє, або його ще називають міжнародним [3, с. 85], оскільки стягнення аналогічних податкових платежів до одного

об'єкта відбувається в межах різних юрисдикцій. З урахуванням сучасних тенденцій до пожевлення міжнародного співробітництва та розширення економічних зв'язків між різними державами актуальними стають питання здійснення належного оподаткування, враховуючи публічні та приватні інтереси, та вжиття заходів для уникнення подвійного оподаткування. З цієї метою держави укладають спеціальні міжнародні договори. Не виключенням є й Україна. Однак, незважаючи на наявність правових актів, спрямованих на беззаперечне запобігання зазначеній проблемі, з аналізу національної судової практики можна дійти висновку про те, що спори, які стосуються міжнародного подвійного оподаткування, є доволі поширеною категорією адміністративних справ. У зв'язку з тим, що на практиці все ж виникають спірні ситуації, які потребують розв'язання в судовому порядку, можна констатувати нагальну необхідність системного аналізу практики правозастосування у зазначеній сфері.

Серед науковців, які займаються дослідженням проблемних питань, пов'язаних з подвійним оподаткуванням, слід відзначити І.Я. Олендер [3], [4], К.Ф. Ковальчука, Л.В. Петрову [2], Ю.В. Городніченка [1], М.П. Кучерявенка [6].

Метою статті є дослідження окремих проблемних питань правозастосування у сфері, що стосується міжнародного подвійного оподаткування в Україні, з урахуванням практики національних судів.

Як зазначають науковці, міжнародне подвійне оподаткування виникає з причин існування певних економічних передумов та суперечностей між податковими законодавствами двох або більше держав [2, с. 263]. Характерними рисами, які дозволяють ідентифікувати досліджуване явище, є єдиний об'єкт оподаткування, ідентичність платника податку, оподаткування подібними чи аналогічними податками більше ніж один раз протягом одного податкового періоду, здійснення оподаткування платника податку кількома самостійними податковими юрисдикціями [3, с. 85]. Загальні правила, що стосуються уникнення подвійного оподаткування, викладено у Податковому кодексі України (далі – ПК України). Так, можна згрупувати зазначені правила залежно від категорії платника податку: чи є він резидентом чи нерезидентом, фізичною чи юридичною особою. І якщо правові норми щодо оподаткування доходів, отриманих резидентами України за її межами, безпосередньо визначають, як буде розраховуватися розмір суми податку, то, якщо йдеться про оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, правова норма відсилає до положень певного міжнародного договору [5, ст. 13, 103]. У цьому контексті важливо зазначити, що науковці безпосередньо наголошують на існуванні двох шляхів, спрямованих на розв'язання досліджуваної проблеми: одностороннього та двостороннього (багатостороннього). Перший передбачає зміну національного податкового законодавства, другий – укладення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування [4, с. 177]. Податкова угода має подвійну природу. Дійсно, з одного боку, вона регулюється міжнародним правом, а з іншого – після її інкорпорації в національне податкове право стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства [6, с. 231]. Як зазначає І.Я. Олендер, договори про уникнення подвійного оподаткування укладаються на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування, таких як Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1963 р. (в останній редакції 2003 р.). Саме вона покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку [4, с. 178]. З аналізу текстів конвенцій між Урядом України та Урядом окремих держав можна зауважити, що окремі їх положення у своїх формулюваннях можуть різнитися, наприклад, у визначенні переліку податків, на які поширюватиметься дія цього міжнародно-правового акта, проте більшість принципів положень залишаються незмінними в кожній із таких конвенцій. Національні суди під час вирішення окремих податкових спорів щодо подвійного міжнародного оподаткування з урахуванням обставин кожної окремої справи та застосовуючи необхідний міжнародний договір, укладений з конкретною державою, все ж виробили низку загальних правових позицій, яких дотримуються.

Так, усталеною є правова позиція національних судів у підходах до тлумачення правових норм під час визначення статусу представництва нерезидента як постійного чи непостійного. Її застосування має важливе значення, оскільки від статусу такого представництва прямо залежатиме обсяг податкових платежів, що справлятимуться з нього. Можна виділити такі загальні ключові положення: 1) провадження господарської діяльності тлумачиться як підстава набуття статусу постійного представництва нерезидента в Україні; 2) необхідним є зіставлення діяльності, що здійснюється представництвом, з видами діяльності материнської компанії згідно з її установчими документами [13], [10]; 3) як кваліфікуюча ознака під час характеристики статусу представництва використовується можливість здійснення ним підприємницької діяльності або уповноваження його на здійснення лише функцій, які мають допоміжний та (або) підготовчий характер [11]. Як допоміжну та підготовчу діяльність було, зокрема, визначено збирання та передачу інформації для материнської компанії, проведення наукових дослідів та санітарно-епідеміологічної експертизи зразків хімічної продукції, проведення досліджень дії засобів захисту рослин для отримання дозвільних документів на їх продаж [13], проведення за рахунок коштів, отриманих від материнської компанії, витрат на забезпечення діяльності самого представництва, таких як оренда офісу, витрати на зв'язок, послуги з перевезення, юридичні послуги тощо [11]; 4) здійснюється розмежування трьох ступенів присутності нерезидента у державі: без фактичної присутності нерезидента, тоді за угодами про уникнення подвійного оподаткування держави мають обмежене право на стягнення податків із таких доходів; створення дочірнього підприємства, яке має всі ознаки податкової правосуб'єктності, але, з урахуванням його субординаційних відносин із материнською компанією, у відповідних міжнародних договорах як механізм уникнення подвійного оподаткування використовується «принцип витягнутої руки»; створення представництва, іншого структурного підрозділу чи розміщення персоналу або майна. Постійне представництво уособлює концепцію територіальної, але не юридичної відокремленості, тому вважається окремим від самого нерезидента суб'єктом; 5) специфікою зазначених компаній вважається те, що сама компанія несе витрати, в тому числі через представництва, в одних державах, а доходи отримує на банківські рахунки, відкриті в інших; 6) важливою умовою для тлумачення статусу представництва як постійного є здійснення ним комерційної діяльності; 7) для кваліфікації діяльності як допоміжної або підготовчої можливо використовувати таакі способи, як: аналіз фактичної діяльності представництва та материнської компанії з урахуванням положень внутрішніх документів; врахування істотності та значущості діяльності представництва: чим більш значною вона є, тим більша ймовірність функціонування саме постійного представництва, аналіз кількісного та якісного складу працівників, з огляду на те, чи є він достатнім для здійснення основної діяльності компанії [8].

Усталеною є позиція національних судів і у питанні оподаткування процентів. Зокрема, із тлумачення положень угод про уникнення подвійного оподаткування слідує, що під час стягнення податків щодо процентів встановлено певний компроміс між договірними державами. Їх оподаткування в одній державі за певних умов не є перешкодою для стягнення податків в іншій, однак беручи до уваги передбачений такою угодою максимальний розмір ставки [7, 9, 12].

Ще одним принциповим положенням, яке застосовується національними судами під час вирішення досліджуваної категорії податкових спорів, є те, що беззаперечною вважається заборона на вибір платником юрисдикції тієї держави, де здійснюватиметься справляння податку на дохід. Така вимога є очевидною зі змісту самої міжнародної угоди між державами. Її порушення суперечить як міжнародному акту, так і сутності самого податку [12].

Отже, спори за участю нерезидентів щодо недопустимості подвійного оподаткування в Україні становлять питомий відсоток адміністративних спорів. Основою для їх вирішення є застосування національними судами положень міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. Складністю правозастосування у таких

випадках є множинність міжнародних угод, адже зазвичай вони укладаються між двома державами безпосередньо. Таким чином, під час вирішення спору з урахуванням фактичних обставин окремої справи застосуванню підлягають різні міжнародні угоди, де формулювання положень щодо одних і тих же питань може різнитися. Однак, вра-

ховуючи той факт, що такі правові акти створюються на основі типових, національними судами все ж вироблено загальні універсальні правові позиції та підходи до тлумачення їх норм. Застосування таких позицій сприяє усталеності, одноманітності судової практики та покращенню якості захисту прав зобов'язаного суб'єкта.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гордніченко Ю.В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення. *Гроші, фінанси і кредит*. 2017. Вип. 10. С. 574–578.
2. Ковальчук К.В., Петрова Л.В. Дослідження сучасних проблем у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Проблеми економіки та політичної економії*. 2018. № 1. С. 260–270.
3. Олендер І.Я. Визначення ознак подвійного оподаткування. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2019. Т. 30 (69). № 3. С. 83–86.
4. Олендер І.Я. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування: постановка проблеми. *Право і суспільство*. 2019. № 3. С. 177–181.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14, № 15–16, № 17. Ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
6. Податкове право України : підручник / [О.О. Головашевич, А.М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 31 серпня 2018 року, справа №2а/0370/1070/12. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76221788>.
8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 жовтня 2019 року, справа № 2а-16434/12/2670. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85153986>.
9. Постанова Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 07 лютого 2020 року у справі № 814/902/13-а. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87478258>.
10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 березня 2020 року, справа № 826/7675/18. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88360094>.
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду 29 січня 2021 року, справа № 826/244/15. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94511651>.
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 лютого 2021 року, справа № 826/12322/16. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95177084>.
13. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 06 квітня 2021 року, справа № 826/8160/15. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96050403>.