

**ОЛЕНДЕР І. Я.,**кандидат юридичних наук,  
докторант кафедри фінансового права  
(Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.3.29>**ПРАВИЛА УНИКНЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ:  
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

У роботі досліджено правила уникнення зовнішнього подвійного оподаткування. Автор акцентує увагу на невизначеності переліку таких правил. Проаналізовано вітчизняні та зарубіжні наукові дослідження з проблематики зовнішнього подвійного оподаткування і правил його уникнення. У статті сформовано науково обґрунтований перелік правил уникнення зовнішнього подвійного оподаткування. До такого переліку віднесено правило визначення пріоритету між принципами резидентства і принципом територіальності та правило визначення «національності» платника податків. Автором визначено основне правило уникнення зовнішнього подвійного оподаткування – визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності, від якого залежить, які надалі використовуватимуться правила уникнення зовнішнього подвійного оподаткування. Встановлено, що правило визначення «національності» щодо платників податків включає правило «резидентства», яке полягає у встановленні критеріїв належності до резидентства фізичних і юридичних осіб. Здійснено аналіз типових міжнародних договорів щодо уникнення зовнішнього подвійного оподаткування на предмет наявності критеріїв, за якими визначається резидентство платника податків. Наголошено на складності визначення «національності» доходів і на необхідності визначення «національності» комерційної діяльності для визначення «національності» активних доходів. Досліджено категорію «доходи» як таку, що потребує конкретизації та детального вивчення для встановлення змісту «національності» доходів. Акцентовано увагу на наявності двох напрямів визначення «національності» комерційної діяльності: 1) закріплення правила «ділової установи (постійного представництва)»; 2) встановлення правила «здійснення діяльності». Встановлено відсутність чіткої межі у застосуванні зазначених правил між уникненням і ухиленням від сплати податків.

**Ключові слова:** податкові відносини, зовнішнє подвійне оподаткування, уникнення, ухилення, принцип резидентства, принцип територіальності.

**Olender I. Ya. Rules for avoiding external double taxation: theoretical and legal aspect**

In the scientific work the author investigated the rules of avoiding external double taxation. The author emphasizes the uncertainty of the list of rules for avoiding external double taxation. The author analyzes domestic and foreign research on external double taxation and rules for its avoidance. The article forms a scientifically substantiated list of rules for avoiding external double taxation. This list includes the rule of determining the priority between the principles of residence and the principle of territoriality and the rule of determining the “nationality”



of the taxpayer. The author defines the basic rule of avoiding external double taxation – the rule of determining the priority between the principles of residency and the principle of territoriality, which depends on what will be used in the future rules to avoid external double taxation. It is established that the rule of determining “nationality” in relation to taxpayers includes the rule of “residence”, which is to establish the criteria for belonging to the residence of individuals and legal entities. An analysis of standard international agreements on the avoidance of external double taxation for the presence of criteria for determining the residence of the taxpayer. The difficulty of determining the “nationality” of income is emphasized. The author points out the need to determine the “nationality” of commercial activity to determine the “nationality” of active income. The category “income” is studied as one that requires specification and detailed study to establish the content of “nationality” of income. Emphasis is placed on the existence of two areas of determining the “nationality” of commercial activity: 1) consolidation of the rule of “business institution (permanent establishment)”; 2) establishing the rule of “carrying out activities”. There is a lack of a clear line in the application of these rules between tax avoidance and evasion.

**Key words:** *tax relations, external double taxation, avoidance, evasion, principle of residence, principle of territoriality.*

**Вступ.** Уникненню зовнішнього подвійного оподаткування притаманна низка правил, за якими воно здійснюється. На сучасному етапі розвитку науки податкового права такий перелік однозначно не сформований з огляду на різноманітність підходів до його встановлення. Наявність сформованого на основі ґрунтовного дослідження теоретичних і практичних аспектів здійснення зовнішнього подвійного оподаткування переліку дасть змогу упорядкувати досліджувані відносини. Для формування науково обґрунтованого переліку правил уникнення зовнішнього подвійного оподаткування необхідним є аналіз теоретичних і практичних положень щодо зовнішнього подвійного оподаткування. Теоретичним підґрунтям для цієї статті стали праці вітчизняних та іноземних учених-юристів, таких як С.Н. Артамошкін, В.А. Бабанін, В.А. Водоп'янова, Н.В. Вороніна, В.А. Воронков, О.О. Головашевич, Л.І. Ільїна, Е.Д. Кастанова, В.Г. Князев, М.П. Кучерявенко, Б.Г. Маслов, Л.В. Полежарова, Н.І. Попова, Д.Г. Черник, А.А. Шахмамєтьєв та ін. Необхідно звертати увагу на постійний розвиток відносин у сфері зовнішнього подвійного оподаткування, удосконалення їх правового регулювання, що зумовлює потребу перегляду багатьох питань під іншим кутом зору.

**Постановка завдання.** Метою статті є формування науково обґрунтованого переліку правил уникнення зовнішнього подвійного оподаткування.

**Результати дослідження.** Правила уникнення зовнішнього подвійного оподаткування неодноразово слугували предметом наукових досліджень. Так, Л.В. Полежарова до таких правил відносить: правило визначення «національності» платника податків, доходів і комерційної діяльності, яке полягає у визначенні належності до резидентства фізичних, юридичних осіб, режиму комерційної діяльності та доходу; правило визначення порядку зарахування сплачених за кордоном податків, що полягає у визнанні пріоритетного права інших країн на оподаткування будь-якої діяльності на її території та доходів, отриманих на її території, у т. ч. діяльність і доходи резидентів інших країн, яке підтверджується наданням можливості вираховувати національним платникам податків іноземні податки з податкових платежів, що сплачуються у власній країні, або включати суми сплачених в іншій країні податків у витрати, які вираховуються з бази оподаткування платника податків; правило регулювання трансферних цін, яке полягає в запобіганні уникненню оподаткування шляхом створення посередницької фірми у «безподаткових» країнах і переведення до неї прибутків, завищуючи або занижуючи контрактні ціни [1]. Л.І. Ільїна, Н.І. Попова правилом



уникнення зовнішнього подвійного оподаткування називають визначення «національності» платника податків, доходів і комерційної діяльності [2, с. 97, 98], значення цього правила трактують так само, як і Л.В. Полежарова. Крім того, до вказаних правил вони відносять визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності, правило податкового нейтралітету, правило «незалежного агента», і під правилом податкового нейтралітету вони розуміють визначення порядку зарахування сплачених в іншій країні податків (шляхом зарахування сум податків, сплачених в іншій країні, або звільнення від оподаткування доходу, отриманого на території іншої країни), а під правилом «незалежного агента» – порівняння цін за угодами платників податків із цінами незалежних агентів, тобто, іншими словами, визначають правило регулювання трансфертних цін у податкових цілях, отже, фактично описують правило визначення порядку зарахування сплачених за кордоном податків і правило регулювання трансфертних цін, визначені Л.В. Полежаровою.

Невизначеність переліку правил уникнення зовнішнього подвійного оподаткування вимагає формулювання власної позиції з цього питання.

Одним з основних правил уникнення зовнішнього подвійного оподаткування, на нашу думку, є правило визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності. Переваги того чи іншого із зазначених принципів слугують предметом довготривалої наукової дискусії [4; 5]. Так, на думку прихильників принципу резидентства, саме цьому принципу необхідно віддавати перевагу, тому що лише він дозволяє врахувати всі елементи матеріального та соціального становища платника податків, а отже, лише країна постійного місцеперебування може якнайповніше оцінити такі елементи та справедливо оподатковувати чистий прибуток платника податків. Прихильники принципу територіальності, у свою чергу, зазначають, що з погляду запобігання ухиленням від оподаткування застосування саме цього принципу забезпечить ефективну роботу фіскальних органів країни. Проте сьогодні різні країни надають перевагу різним принципам, що і породжує конфлікт при оподаткуванні одних і тих самих осіб або одних і тих самих доходів. Як визначають науковці [2, с. 98], якби всі країни використовували лише один із зазначених принципів (або принцип резидентства, або принцип територіальності), то проблеми зовнішнього подвійного оподаткування не існувало б. Проте нерівномірність економічного розвитку різних країн не дозволяє їм використовувати лише один із зазначених принципів при реалізації власного податкового суверенітету. Особливо це важливо для країн, що розвиваються, оскільки їх відмова від принципу територіальності може завдати суттєвої шкоди їхнім фінансовим інтересам, тому такі країни віддають перевагу принципу територіальності при визначенні власного податкового суверенітету, тоді як розвинуті країни при оподаткуванні у переважній більшості застосовують принцип резидентства. Кожна країна прагне встановити для себе максимальні переваги для захисту власних податкових інтересів і забезпечити стабільну нормативну базу при регулюванні спірних ситуацій із зарубіжними країнами, для чого у відповідних розділах національних законів і міжнародних договорах / угодах необхідно визначати, якому із принципів – принципу резидентства або принципу територіальності – країна (або країни) віддають перевагу в оподаткуванні платників (доходів, капіталу). Отже, правило визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності є визначальним при уникненні зовнішнього подвійного оподаткування, оскільки саме від цього залежатиме, які надалі використовуватимуться правила уникнення зовнішнього подвійного оподаткування.

Наступним правилом, що безпосередньо впливає на уникнення зовнішнього подвійного оподаткування, є правило визначення «національності» платника податків, доходів і комерційної діяльності. Зазначене правило охоплює три елементи – платників податків, комерційну діяльність і доходи.

Зазвичай платниками податків є юридичні та фізичні особи, «національність» яких визначається їхнім резидентством. За загальним правилом резидентство фізичних і юридичних осіб визначається національним законодавством. Проте, як стверджують Н.В. Вороніна, В.О. Бабанін [6, с. 51], О.А. Шахматєв [7, с. 28], можлива ситуація, за якої дві країни, що укладають договір / угоду про уникнення зовнішнього подвійного оподаткування, від-



повідно до власного національного законодавства розглядатимуть одну й ту саму особу як власного резидента або не визнаватимуть її резидентом жодної країни. У таких випадках шляхи подолання зазначеної проблеми необхідно передбачати у договорах. Аналіз типових міжнародних договорів щодо уникнення зовнішнього подвійного оподаткування дозволяє констатувати, що визначення резидентства фізичних осіб, які відповідно до національного законодавства є резидентами обох країн, що домовляються про таке уникнення, здійснюється за наявності таких критеріїв, як: «наявність постійного житла у країні», «тісні особисті або економічні стосунки», «центр життєвих інтересів» тощо, а для юридичних осіб – «місце реєстрації юридичної особи», «наявність фактичного місця управління», «місце, де проводиться засідання ради директорів», «місце, з якого здійснюються керівне управління», «місце, де керівні особи здійснюють свою діяльність», «місце, де ведеться бухгалтерський облік», «місце, де зберігаються архіви», «податковий доміциль» і т. ін., і кожен із зазначених критеріїв визначається безпосередньо в договорі / угоді. У деяких випадках у договорі / угоді, що укладається, передбачається застосування процедури взаємоузгодження визначення питання про резидентство особи, а за умов недосягнення згоди зазвичай на таку особу не розповсюджуються пільги та звільнення від податків, які надаються таким договором / угодою.

Отже, правило визначення «національності» щодо платників податків включає правило «резидентства», яке полягає у встановленні критеріїв належності до резидентства фізичних і юридичних осіб.

Визначення «національності» доходів ускладнюється тим, що категорія «доходи» є доволі складною і включає в себе різні види доходів, які за загальноприйнятою системою класифікації розподіляються на активні та пасивні.

Активними доходами в міжнародній діяльності насамперед є доходи від комерційної діяльності. Визначення «національності» комерційної діяльності є найбільш складним питанням у МПДП, оскільки в різних країнах різняться підходи до поняття «комерційна діяльність». У Франції така діяльність розглядається як вид торгово-промислової діяльності, в США – як ділова, у Великій Британії – як виробнича та підприємницька [8, с. 172] і т. ін. Об'єднуючим критерієм, який притаманний визначенню комерційної діяльності у будь-якій країні, є отримання внаслідок комерційної діяльності прибутку. У випадках, коли комерційна діяльність здійснюється не в межах однієї країни, а в двох або більше країнах (наприклад, діяльність транснаціональних корпорацій, міжнаціональних компаній тощо) постає питання про розподілення прибутку від неї між цими країнами з метою оподаткування. Так, у Великій Британії вважається, що комерційна діяльність здійснюється там, де товари продаються, у західноєвропейських країнах – там, де товари закупаються, тому компанія, яка закупає товари, наприклад, у Німеччині, і продає їх у Великій Британії, фактично здійснює комерційну діяльність в обох цих країнах, які відповідно до власного підходу до визначення «національності» комерційної діяльності можуть претендувати на оподаткування доходу від комерційної діяльності. Вирішення зазначеного питання в міжнародній практиці здійснюється за двома напрямками: 1) закріплення правила «ділової установи (постійного представництва)»; 2) встановлення правила «здійснення діяльності» [8, с. 174].

Правило «ділової установи» (постійного представництва) притаманне країнам континентального права та є визначенням національності комерційної діяльності міжнародної компанії залежно від того, в якій країні розташоване її ділове представництво, через яке вона здійснює власну діяльність [1, с. 27].

Правило «здійснення діяльності» застосовується переважно у країнах англосаксонського права й орієнтоване на факт здійснення (або нездійснення) діяльності у країні. Зазначений критерій нормативно неформалізований, тому у країнах, які ним користуються, береться до уваги адміністративна практика, судові прецеденти, звичаї, що склалися і т. ін. С.Н. Артамошкін на підставі аналізу міжнародної практики зазначає, що здійсненням діяльності переважно вважається діяльність компанії, якщо вона здійснює там повний комерційний цикл операцій [9, с. 33].



Таким чином, не повністю простежується межа між уникненням і ухиленням від сплати податків. Наприклад, міжнародна компанія, яка будує завод в Ірландії, замість того, щоб у Сполучених Штатах мати можливість знизити ставку ірландського податку на дохід корпорацій, займається уникненням податків (або, як вважають деякі автори, «податковим плануванням»), тоді як американський громадянин, котрий має таємний банківський рахунок на Карибських островах і не декларує свій дохід, отриманий від відсотків, звинувачується в ухиленні [10, с. 23].

Відповідно до внутрішнього законодавства більшості європейських держав податковим правопорушенням визнається несплата податку, а також будь-яке порушення законодавства у сфері оподаткування.

**Висновки.** Перелік правил уникнення зовнішнього подвійного оподаткування є складною багаторівневою структурою, зумовленою складністю відносин зовнішнього подвійного оподаткування і їх міжнародним характером. Правило визначення пріоритету між принципами резидентства та принципом територіальності є визначальним при уникненні зовнішнього подвійного оподаткування: саме від цього залежатиме, які надалі використовуватимуться правила уникнення зовнішнього подвійного оподаткування. Правило визначення «національності» платника податків, доходів і комерційної діяльності охоплює три елементи – платників податків, комерційну діяльність і доходи. Правило визначення «національності» щодо платників податків включає правило «резидентства», яке полягає у встановленні критеріїв належності до резидентства фізичних і юридичних осіб. Проблемним є визначення «національності» доходів зважаючи на складність такої категорії. Визначення «національності» активних доходів потребує визначення «національності» комерційної діяльності, яке здійснюється за двома напрямками: 1) закріплення правила «ділової установи (постійного представництва)»; 2) встановлення правила «здійснення діяльності». У застосуванні зазначених правил межа між уникненням і ухиленням від сплати податків не повністю простежується.

#### Список використаних джерел:

1. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения. Москва : Инфра-М, 2011. 302 с.
2. Ильина Л.И., Попова Н.И. Проблемы налогообложения прибыли участников внешнеэкономической деятельности. *Вестник научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета*. 2012. № 2. С. 92–113.
3. Водопьянова В.А. Налоговые системы зарубежных стран : учебное пособие. Москва : ИНФРА, 2005. 356 с.
4. Воронков В.А. Налоговые системы зарубежных стран : учебник. Москва : ЮНИТИ, 1997. 191 с.
5. Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран : учебник. Москва : София, 2008. 211 с.
6. Воронина Н.В., Бабанин В.А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера. *Все для бухгалтера*. 2007. № 10. С. 47–59.
7. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения. *Финансовое право*. 2008. № 2. С. 25–30.
8. Налоговые системы зарубежных стран : учебник / под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. Москва : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с.
9. Артамошкин С.Н. Качественные особенности налоговой системы в странах с рыночной и переходной экономикой : дисс. ... канд. эконом. наук : 00.01.08. Москва, 1999. 175 с.
10. Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04. Москва, 2015. 200 с.

