

Селезень Павло Олександрович,

к.ю.н., Національний університет ДПС України,

ЗАПОБІГАННЯ НЕНАЛЕЖНОМУ ЗАСТОСУВАННЮ

МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ

Практика агресивного податкового планування з використанням міжнародних податкових договорів нині є доволі поширеним явищем у вітчизняних реаліях. Підтвердженням цьому є наступні дані: протягом останніх трьох років з України виведено непродуктивного капіталу лише у вигляді роялті з використанням міжнародних податкових договорів на суму більше 8 млрд. грн [1]. До державної скарбниці при цьому не сплачено жодної копійки податку. За таких умов перед Україною постає нагальна необхідність у розбудові ефективного механізму запобігання неналежному застосуванню міжнародних податкових договорів. Одним з ключових елементів такого механізму є дієве використання договірних положень про обмеження надання переваг, які надаються за конвенціями про запобігання подвійному оподаткуванню.

Разом з тим, аналіз договорів України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна, які містять окремі статті про обмеження надання договірних переваг, дозволяє припустити існування певної невизначеності у формулюванні відповідних положень договору. Так, п. «с» ч. 1 ст. 22 Конвенції між Урядом України та Урядом США про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків та доходи та капітал від 4 березня 1994 р. вказує, що резидент договірної держави має доступ до договірних переваг, якщо він є компанією, акції якої продаються у такій державі на реальній та регулярній основі через офіційно визнану біржу цінних паперів, або компанією, яка повністю належить прямо або посередньо іншій компанії, яка є резидентом у такій

1. Бродский М. Интересно / М. Бродский [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mihailobrodskiy.livejournal.com/471592.html> 20.02.2011 р. Загол. з екрану

Державі та акції якої продаються таким чином [2]. Проте в договорі жодним чином не визначено умови реальності та регулярності такого продажу акції, що диктує необхідність звернення до внутрішнього законодавства договірних держав, а це, в свою чергу, дозволяє національному законодавцю впливати на зміст відповідного міжнародного зобов'язання. Така ситуація зумовлює невизначеність наслідків застосування відповідної статті для платників податків, оскільки вони не можуть бути впевнені в довгостроковій перспективі у збереженні чинного тлумачення відповідного положення з боку національного законодавця.

Ще більш невизначеними у своєму змісті є відповідні статті договорів України про уникнення подвійного оподаткування з Естонією, Латвією та Литвою, які текстуально є однаковими. Ці положення вказують, що, незважаючи на будь-які інші положення відповідного договору, резидент договірної держави не повинен одержувати в другій договірній державі переваги від будь-якої знижки з податків або звільнення від оподаткування, передбачених договором, якщо головною ціллю або однією з головних цілей виникнення або існування такого резидента або будь-якої особи, зв'язаної з таким резидентом, було одержання договірних переваг, які в іншому разі не могли б бути одержані. В даному випадку не наводиться жодного об'єктивного критерію, який дозволяв би відмовити резиденту у наданні договірних переваг без звернення до суб'єктивного наміру його виникнення або існування. Платник податків у такій ситуації не має певності у можливості доступу до договірних переваг ані в короткостроковій, ані в довгостроковій перспективі, незалежно від характеру своєї економічної діяльності, оскільки у випадку наявності обґрунтованих чи необґрунтованих підозр національний компетентний орган може відмовити у такому праві.

У цьому питанні критеріїв розмежування між належним і неналежним використанням договірних переваг набуває особливої значимості. Його

². Конвенція між Урядом України та Урядом США про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і каптал від 4 березня 1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75141&cat_id=74988&ctime=1194956540855 20.02.2011 р. Загол. з екрану

вирішення повинно засновуватись на врахуванні об'єктивних критеріїв, які б дозволяли чітко визначити економічну доцільність існування конкретного платника податків або здійснення певного виду економічної діяльності. Встановлення подібних критеріїв мало б наслідком забезпечення права сумлінних платників податків на отримання вигод від доступу до договірних переваг, а також ефективне застосування норм міжнародних податкових договорів. Позитивним прикладом для наслідування в Україні у даному випадку може бути модель положення про обмеження надання договірних переваг, яка використовується в США і передбачає перевірку платника податків на предмет його відповідності кільком об'єктивним тестам, які не передбачають необхідності до звернення до суб'єктивного наміру платників податків [³, р. 63]. Першорядну роль у цьому процесі відіграє тест на власність та ерозію податкової бази, але іноді застосовуються і допоміжні тести, зокрема, стосовно компаній, акції яких продаються на визнаних біржах цінних паперів, стосовно здійснення активної економічної діяльності та стосовно основного місця управління і контролю компанії.

³. United States Model Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006 [Електронний ресурс]. – 92 р. – Режим доступу: <http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/hr16802.pdf> 20.02.2011 р. Загол. з екрану