

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ДОХОДІВ ЗА ПРИНЦИПОМ РЕЗИДЕНТСТВА

Проведено дослідження певних видів доходів, котрі оподатковуються в країні резидентства їх одержувача. Аналіз міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування дав можливість встановити, що до таких доходів відносяться доходи від міжнародних перевезень, роялті, та «інші доходи», котрі визначають безпосередньо договірні держави.

Постановка проблеми. Основна суть укладення державами угод про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, щоб визначити, кому із двох договірних держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Однак визнання особи – платника податку резидентом у декількох державах одночасно є однією із причин виникнення міжнародного подвійного оподаткування. У результаті цього такий платник податку буде нести повну податкову відповідальність перед кожною з таких держав. Тому лише за умови адекватного визначення статусу податкового резидентства платника податку держава зможе гарантувати захист від дискримінаційного оподаткування і водночас захист від того що їхні доходи не будуть обкладатися двічі. Аналіз міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування доходів, майна, капіталів, укладених за участю України, дав можливість визначити таку групу доходів, котрі, як правило, оподатковуються в країні резидентства їх одержувача (доходи від міжнародних перевезень [1], роялті [5]). Особливість цієї категорії доходів у тому, що право на їх оподаткування належить країні резидентства їх одержувача.

Ступінь наукової розробки. Проблеми оподаткування таких доходів як проценти, роялті, дивіденди не раз ставали основою дослідження вчених: Толстопятенко Г.П. зачіпив дану проблему, досліджуючи європейське податкове право [12, с.203]; Ушаков Д.Л. при аналізі офшорних зон, дотично визначав і основи оподаткування процентів, дивідендів, роялті [13, с.136]; Мачехін В., Аракелов С., визначаючи фактичне право на отримання доходів, торкнулися питання оподаткування даних доходів [10, с.32]; Баєв С.О., досліджуючи угоди про уникнення подвійного оподаткування між Росією і ЄС, провів окремі дослідження по даних категоріях доходів [8, с.81-92]; Полежарова Л. В. визначила інструменти уникнення подвійного оподаткування, зокрема й у сфері оподаткування дивідендів і процентів [11, с.92-103]. Однак, праці вказаних учених

не носять комплексного системного характеру дослідження даної категорії доходів і об'єднання їх за специфічним режимом оподаткування.

Мета статті – дослідити та визначити особливості оподаткування специфічної групи доходів, регулювання оподаткування яких здійснюється угодами про уникнення оподаткування, а саме: оподаткування доходів за принципом країни резидентства їх одержувача.

Виклад основного матеріалу. Аналіз міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, дав можливість виділити особливості здійснення оподаткування певних видів доходів, котрі можна об'єднати в самостійну групу, оскільки їх оподаткування здійснюється у країні резидентства їх одержувача.

Прибутки, одержані підприємством Договірної Держави від експлуатації морських і повітряних суден у міжнародних перевезеннях, будуть оподатковуватись лише в цій Державі [6].

Доходи від міжнародних водних, повітряно-авіаперевезень через свій специфічний характер є свого роду винятком із загальних правил оподаткування доходів у рамках угод про уникнення подвійного оподаткування. Якщо відносно будь-якого іншого доходу визначальним є наявність або відсутність у платника податків постійного представництва, то стосовно доходів від міжнародних перевезень діє загальний принцип стягнення податків – тільки в країні місцезнаходження компанії – одержувача доходу, незалежно від того, здійснює дана компанія свою діяльність в інших країнах через постійне представництво чи ні. При цьому під країною місцезнаходження компанії розуміється держава її інкорпорації та місце розташування органу її управління. У випадку якщо ці два критерії не збігаються, то перевага віддається місцезнаходженню органу управління. Якщо ж орган управління знаходиться на борту судна (капітан – власник судна), то його місцезнаходження варто відносити до порту прописки, а за відсутності порту прописки – до країни, резидентом якої є розпорядник судна.

Характерний відхід від оподаткування за принципом постійного представництва пов'язаний з тим, що строге слідування даному принципу паралізувало б міжнародну систему організації подібних перевезень, що склалася, принаймні стосовно пасажирських авіа- і морських перевізників. Так, якби оподаткування авіа- і морських підприємств здійснювалося за принципом постійного представництва, то переважна більшість з них, що реалізують квитки на свої рейси через мережу зарубіжних офісів продажів, вимушені були б закрити всі свої офіси через їх збитковність. За ситуації, коли офіс продажів не зазнає майже ніяких витрат, але отримує істотну виручку від продажу квитків, оподатковувану податками в режимі постійного представництва, утримування офісів продажів стає непосильним тягарем. Навряд чи подібний сценарій сприятиме розвитку транскордонного транспортного обслуговування, що і примусило укладачів угод про уникнення подвійного оподаткування віднести режим оподаткування міжнародних перевезень до винятку із загального правила.

Роялті, які виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, підлягають оподаткуванню у цій другій Державі [5].

Поняття роялті для цілей оподаткування відноситься до тієї категорії доходу, які за національним податковим законодавством різних держав може тлумачитися досить широко і єдність підходів у даному відношенні фактично відсутня. Щоб не допустити розбіжностей при кваліфікації платежів як роялті в рамках усіх укладених угод про уникнення подвійного оподаткування, дається розшифровка даного поняття. Наприклад, термін «роялті» при використанні в цій статті означає платежі будь-якого виду, що одержуються як відшкодування: а) за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на літературні твори або твори мистецтва, включаючи кінематографічні фільми і фільми або плівки для радіомовлення чи телебачення; і б) за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на наукову працю, патент, торгову марку, дизайн або модель, план, таємну формулу або процес, або за інформацію, що стосується промислового, комерційного чи наукового досвіду.

Договірні держави при укладенні угоди про уникнення подвійного оподаткування можуть розширити цей список, внівши до нього інші аналогічні платежі. Угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладенні за участю

України, переважно передбачають режим оподаткування, рекомендований авторами Типової конвенції ОЕСР, тобто за принципом держави резидентства платника податків [7]. І лише угоди з деякими державами, наприклад Латвією [2], Австрією [5], Фінляндією [3] та ін., наділяють державу виникнення доходу правом утримувати податок «у джерела» по ставках, що не перевищують відповідно 5-10%. Тобто на практиці угоди про уникнення подвійного оподаткування допускають здійснення оподаткування роялті не тільки у країні резидентства одержувача такого доходу, але і у країні, де такий дохід утворюється, хоч і за обмеженими ставками оподаткування.

Порядок оподаткування роялті по типових конвенціях ОЕСР і ООН дещо відрізняється. Так, типова конвенція ОЕСР передбачає загальний порядок оподаткування роялті в державі фактичного одержувача доходів, і єдиний виняток з даного порядку, - коли дохід отриманий на території держави виникнення доходу в результаті діяльності його одержувача, що приводить до утворення постійного представництва. В останньому випадку роялті обкладатиметься у складі сукупного прибутку постійного представництва. Типова конвенція ООН, навпаки, дозволяє державі виникнення доходу у вигляді роялті також оподатковувати його «з джерела», навіть якщо дохід не відноситься до прибутку постійного представництва подібно до того, як це має місце відносно дивідендів і відсотків.

Водночас положення угод регулюють оподаткування тільки таких роялті, котрі виникають в одній договірній державі і виплачуються резиденту другої договірної держави. Так угода не застосовується до роялті, котрі виникають у третій державі, а також до роялті, які хоч і виникають у договірній державі, але відносяться до діяльності постійного представництва.

Види доходів резидента Договірної Держави, незалежно від джерела їх виникнення, про які не йдеться у попередніх статтях Конвенції, оподатковуються в першій згаданій Державі [4].

Незважаючи на те, що угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів, майна, капіталів носять комплексний характер і охоплюють, здавалося б, усі різновиди доходів, що оподатковуються, проте деякі категорії доходів залишилися за рамками конвенційних податкових режимів. Як приклад подібних доходів, можна навести виручку від організації азартних ігор, штрафні санкції за невиконання договірних зобов'язань або ж відсотки з джерел в третій державі, котрі виплачуються на користь резидентів договір-

них держав. Для цілей регулювання порядку оподаткування подібних доходів автори угод про уникнення подвійного оподаткування включають в текст спеціальну статтю про податковий режим, який буде застосовуватися до доходів, котрі спеціально не виокремлено в самій же угоді.

У вітчизняній літературі можна зустріти думку, що внесення статті про такі «інші» доходи до тексту угоди про уникнення подвійного оподаткування недоцільне і навіть вводить в оману, як, наприклад, вважає відомий дослідник питань міжнародного оподаткування В.А. Кашин [9, с. 181]. Свою позицію він пояснює тим, що стаття про інші доходи фактично дублює положення статті про порядок оподаткування підприємницької діяльності, яка передбачає, що встановлений нею режим повинен регулювати будь-які доходи, спеціально в податковій угоді незгадувані. Дискутуючи з авторами Типової конвенції ОЕСР, що пояснюють доцільність появи статті про оподаткування інших доходів прагненням усунути подвійне оподаткування відносно доходів з джерел у третіх країнах, В.А. Кашин пропонує повністю вилучити з тексту типової конвенції статтю про інші доходи, а натомість внести відповідні зміни до тексту статті Конвенції про оподаткування прибутку від підприємницької діяльності.

Хоча позиція В.А. Кашина достатньо обґрунтована, складно погодитися з його твердженням про всеосяжну роль статті про оподаткування прибутку від підприємницької діяльності як виняткового фактора для існування статті про оподаткування «інших» доходів. По-перше, стаття про прибуток від підприємницької діяльності охоплює тільки доходи юридичних осіб і підприємців, отже, до доходів фізичних осіб вона формально не може бути застосована. По-друге, основне призначення статті про прибуток від підприємницької діяльності регулювати оподаткування так званих активних доходів, тобто прибутки від особистої участі відповідної особи в підприємницькій діяльності, тоді як так звані конвенційні «інші доходи» є переважно «пасивними» доходами, що не вимагають від їх одержувача особистої участі у процесі створення доходу. Нарешті, по-третє, оскільки з розвитком науково-технічного прогресу з'являються раніше не відомі види доходів, до яких стали правила класифікації доходів не можуть застосовуватися, існування вказаної статті перестає здаватися недоцільним, оскільки саме її положення дозволяють вирішити можливі спори про оподаткування доходів, котрі мають так званий новий вигляд.

Що стосується змісту режиму оподаткування «інших доходів», то угоди про уникнення подвійного оподаткування аналогічно закріплюють виняткову податкову юрисдикцію відносно подібних доходів за державою резидентства платника податків.

Висновок. У міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування визначається чіткий розподіл сфери оподаткування доходів, майна, діяльності. Це означає, що держави розподіляють між собою права оподаткування визначених об'єктів, але сам процес оподаткування буде вважатися однаковим у договірних державах. Це дає підстави зробити висновок, що основна суть укладення державами угод про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, щоб визначити, кому із двох держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Водночас для того, щоб більш адекватно забезпечити інтереси договірних держав, вони вносять у міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування спеціальні положення, котрі регулюють особливу групу доходів. Для таких доходів (дохід від міжнародних перевезень, проценти, роялті, дивіденди) створюються спеціальні режими оподаткування. І аналіз міжнародних угод показує, що основним критерієм, що використовують при оподаткуванні, – це критерій резидентства одержувача таких доходів, що відрізняється від загального правила, а саме: здійснення оподаткування за принципом територіальності отримання доходів.

Список літератури

1. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і на приріст вартості майна від 11.08.1993 // Вісник податкової служби України. – 1996. – №4.
2. Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно // Вісник податкової служби України. – 1998. – № 18.
3. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 06.10.1995 // Вісник податкової служби України. – 1999. – №21.

4. Конвенція між Урядом України та Урядом Республіки Болгарії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 23.04.1996 // Вісник податкової служби України. – 1999. – №14.

5. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 20.05.1999 // Вісник податкової служби України. – 2000. – №17-18.

6. Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 01.11.1999 // Вісник податкової служби України. – 2000. – №24.

7. Типова Модель ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування від 1978 р. // http://www.OECD.com/treaty.htm#top_treaty

8. Баев С.А. Соглашения об избежании

двойного налогообложения между Россией и государствами — членами ЕС: сравнительно-правовое исследование / С.А. Баев — М. : Волтерс Клувер, 2007. - 192 с

9. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – С. 181.

10. Мачехин В., Аракелов С. Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации // Законодательство. -2001.-№ 9.- С. 32.

11. Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации / Л. В. Полежарова. — М.: Магистр, 2009 - 303 с.

12. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование.- М., 2001. - С. 203

13. Ушаков Д.Л. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков.-М., 1999.- С.136.

Стаття надійшла до редколегії 12 березня 2010 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

L.I. Vdovichena

LEGAL REGULATION THE TAXATION OF SEPARATE TYPES OF INCOMES BY THE PRINCIPLE OF THE RESIDENT

Summary

In article are investigated certain types of incomes which are taxed in the country-resident their addressee. The analysis of the international agreements on avoidance of the double taxation has given the chance to instal, that incomes of the international transportations, a royalty, and «other incomes» which define directly contractual states concern such incomes.

Л.И. Вдовичена

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДОХОДОВ ПО ПРИНЦИПУ РЕЗИДЕНТСТВА

Аннотация

Проведено исследование определенных видов доходов, которые облагаются налогами в стране резидентства их получателя. Анализ международных соглашений об избежании двойного налогообложения дал возможность установить, что к таким доходам относятся доходы от международных перевозок, роялти, и «другие доходы», которые определяют непосредственно договорные государства.