

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2023.2.68>

**І. Я. Олендер**

доктор юридичних наук,  
суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді

## ПІДСТАВИ ТА НАСЛІДКИ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В РІШЕННЯХ ВЕРХОВНОГО СУДУ

У статті констатується, що сучасна економічна діяльність суб'єктів господарювання перетинає національні кордони, але питання оподаткування переважно регулюються національним законодавством. Подвійне оподаткування, яке виникає через розбіжності у законодавстві різних країн, стає серйозною перешкодою для розвитку та нормального функціонування бізнесу. Аналіз показує, що проблема подвійного оподаткування виникла ще у минулому столітті, із появою двосторонніх договорів між країнами, що зазнали великого розвитку у 1920-х роках. Наголошено на значних змінах у правовому регулюванні подвійного оподаткування, які було досягнуто лише у 1960-х роках під егідою Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), що привело до масштабного укладання двосторонніх угод про усунення подвійного оподаткування. Зазначено, що практично всі такі угоди, що діють сьогодні, враховують принципи Модельної конвенції ОЕСР, що підтверджує значення цього документа для міжнародного податкового співробітництва. Особлива увага приділяється ролі судових органів у роз'ясненні норм міжнародних податкових угод та усуненні спорів, зокрема застосуванню принципу *pacta sunt servanda*.

Також у тексті статті проведено аналіз критеріїв для визначення присутності іноземних організацій у контексті оподаткування доходів, отриманих від джерел за кордоном. Зазначено про необхідність наявності стабільного і стаціонарного місця ведення підприємницької діяльності на території іноземної держави, а також про вимоги щодо виконання функцій через це представництво. Підкреслена важливість концепції постійного представництва, відзначивши критерії, за якими нерезидент вважається таким, що створює постійне представництво, а також винятки з цієї категорії. Окрім того, у тексті висвітлено принцип «превалювання суті над формою» у контексті міжнародного оподаткування, що вимагає оцінки економічної сутності операцій незалежно від їхньої юридичної форми. Виокремлено значення визначення бенефіціарного власника доходу та співвідношення його розуміння в Україні з міжнародними стандартами.

**Ключові слова:** подвійне оподаткування, двосторонні договори, Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Модельна конвенція ОЕСР, постійне представництво, міжнародне податкове співробітництво, економічна сутність операцій, бенефіціарний власник доходу, стабільне місце ведення підприємницької діяльності, превалювання суті над формою.

У сучасних умовах економічна діяльність суб'єктів господарювання не обмежується кордонами однієї держави, у той час, як питання оподаткування регулюються передусім законодавством окремої країни. При цьому подвійне оподаткування, що може виникати внаслідок невідповідності нормативного регулювання оподаткування в різних країнах, часто є вагомим проблемою і для розширення економічної

діяльності, і для нормального функціонування вже існуючого бізнесу.

Про проблеми виникнення режиму подвійного оподаткування почали говорити ще на початку минулого століття та вже у той час кілька окремих континентально-європейських держав підписали двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування, переважно це були країни-сусіди, які мали тісні економічні зв'язки. Із розвитком економічної співпраці у 1920-х роках проблема подвійного оподаткування стає більш помітною,

однак досягти значних змін у правовому регулюванні проблеми подвійного оподаткування вдалося лише у 1960-х роках, коли переважного значення в обговоренні міжнародних податкових питань набуває Організація економічного співробітництва та розвитку (далі - ОЕСР). На новій платформі активізувалися процеси з подальшого розвитку та адаптації Модельної конвенції (вже ОЕСР), зокрема, для створення стимулів для спрощення внесення змін до неї та відповідних національних законодавств держав у економічних умовах, що постійно змінювались. Результатом створення ОЕСР Модельної конвенції стало значне зростання кількості двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування, що укладалися між державами. За загальним правилом країни не зобов'язані використовувати положення Модельної конвенції ОЕСР у своїх двосторонніх переговорах. Водночас майже всі податкові угоди, що діють сьогодні, дотримуються її, а це понад 2 000 угод. Процедура укладання двосторонніх угод щодо усунення подвійного оподаткування найчастіше зводиться до того, що партнери за договором домовляються про укладання Модельної конвенції ОЕСР та пристосовують лише деякі її положення до своїх потреб.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування в сучасних економіко-правових умовах стали невід'ємною частиною міжнародних економічних відносин та Секція 4. Судовий розгляд податкових спорів щодо міжнародного оподаткування зовнішньої політики. Завдяки нормам міжнародних податкових угод вдається досягти більшої визначеності у фіскальних режимах різних країн та встановити дієві механізми взаємодопомоги та обміну інформацією про діяльність платників податків.

Тому, на практиці особливого значення набуває принцип добросовісності виконання міжнародного договору (*pacta sunt servanda*), який в контексті зазначених відносин полягає в тому, що для інтерпретації термінів міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування всіма країнами, які не зазначили про інше, має застосовуватись однорідне тлумачення, джерелом якого є, насамперед, Коментарі

до Модельної конвенції ОЕСР (в тій редакції, яка була чинна на момент укладення відповідної угоди між державами).

В межах національного законодавства, зокрема, у статті 13 Податкового кодексу України (усунення подвійного оподаткування) приділено увагу не лише місцю внутрішнього законодавства в системі правового регулювання таких правовідносин, а також і міжнародному договору. Крім того, статтею 14 Податкового кодексу України визначено термін «дохід з джерелом їх походження з України», який передбачає, що таким доходом є, зокрема, дохід отриманий нерезидентами у вигляді: процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України або постійними представництвами нерезидентів в Україні.

У своїй діяльності, під час розгляду справ, пов'язаних з проблемами подвійного оподаткування, зокрема, визначення меж повноважень (у відповідній сфері господарської діяльності) «постійних представництв» нерезидентів, - відповідних суб'єктів господарювання, зареєстрованих та розташованих за межами України, Верховний Суд звертається до положень Модельної конвенції ОЕСР та Коментарів до Модельної конвенції ОЕСР оскільки вони є основою для розробки переважної більшості міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а також становлять собою джерело уніфікованих рішень щодо найбільш поширених питань, які виникають у сфері міжнародного оподаткування та усунення подвійного оподаткування.

Так, одним із найпоширеніших питань, які виникають під час розгляду вказаної категорії справ Верховним Судом та пов'язаних з обранням належного режиму оподаткування, є визначення ознак та критеріїв, які дозволяють уналежнити представництво нерезидента до категорії «постійних» та/або «непостійних». На оцінці таких критеріїв для цілей встановлення відповідності діяльності представництв ознакам постійного представництва Верховний Суд звертав увагу, зокрема, у постанові від 17 жовтня 2019 року у справі № 2а-16434/12/267 [6].

Для оподаткування іноземних організацій, які отримують доходи від джерел за кордоном, вироблена система критеріїв для визначення ступеня присутності іноземної організації на території держави, якими обумовлено обов'язок цієї організації сплачувати встановлені податки: 1) наявність місця ведення підприємницької діяльності на території іноземної держави, тобто об'єкта або обладнання, де така діяльність ведеться; 2) місце ведення підприємницької діяльності має характер стабільності і стаціонарності, тобто має розташовуватися в певному місці і з певним ступенем сталості; 3) підприємницька діяльність ведеться через це місце, тобто персонал і/або інші виконавці діють в державі, на території якого утворено таке місце ведення діяльності.

За загальним правилом (пункт 1 статті 5 Модельних конвенцій ОЕПСР і ООН), постійним представництвом вважається постійне місце діяльності, через яке нерезидент повністю або частково провадить свою господарську діяльність. Також постійним представництвом вважається особа, яка має і звичайно використовує повноваження укладати договори від імені нерезидента. Виключення (пункт 4 статті 5 Модельних конвенцій) стосується декількох випадків, коли навіть за наявності місця діяльності або уповноваженої особи, діяльність нерезидента не вважається такою, що створює постійне представництво. До таких випадків, зокрема, належать випадки, коли у певному місці здійснюється суто діяльність, яка має для підприємства (нерезидента) допоміжний характер.

Тому, під час вирішення спору щодо характеру діяльності представництва, важливо враховувати: 1) наявність постійного місця діяльності нерезидента в Україні або наявність в Україні особи, яка має і зазвичай використовує повноваження щодо укладання контрактів від імені нерезидента; 2) наявність у нерезидента ділової мети в утриманні відповідного місця діяльності; 3) функціонал представництва, на підставі якого має бути визначено характер взаємовідносин між представництвом і підприємством з погляду принципу окремої податкової правосуб'єктно-

сті; 4) оцінку того, наскільки виконувани представництвом функції становлять суттєву або істотну частину діяльності нерезидента; 5) визначення того, чи виконує представництво функції виключно відносно підприємства (нерезидента), чи також у відносно до інших осіб.

Крім того, одним із основних принципів сучасного міжнародного оподаткування та міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку є принцип «превалювання суті над формою», який полягає в тому, що операції враховуються не лише з огляду на юридичну форму, а й відповідно до їхньої економічної сутності. У випадку невідповідності юридичної форми її економічній сутності перевага надається останній. З точки зору превалювання сутності над формою, кожна функціональна дія представництва має відповідного отримувача. Таким отримувачем може бути як безпосередньо представництво, так і підприємство або треті особи. Ділова мета відповідної функціональної дії характеризується особою, яка одержує економічний ефект відповідної функціональної дії.

Визначення того, наскільки виконувани представництвом функції становлять суттєву або істотну частину діяльності нерезидента є критично важливим з погляду підходу до розмежування допоміжної та основної діяльності. Кожний окремий випадок може відрізнитись від іншого, оскільки навіть в тому випадку, коли функції двох різних представництв є порівняно однаковими, суттєвість та істотність таких функцій для кожного з підприємств може істотно відрізнитись. Визначення того, чи виконує представництво функції виключно щодо підприємства (нерезидента), чи також відносно інших осіб, є наслідком аналізу функцій представництва. Оскільки одержувачем продукту внаслідок здійснюваних функцій (особою, яка отримує економічний ефект відповідних дій), можуть бути різні особи, то повний та коректний аналіз відповідних вчинюваних функцій (дій) є передумовою правильного характеру взаємовідносин між представництвом і підприємством в межах принципу окремої податкової правосуб'єктності.

Також слід звернути увагу на застосування та співвідношення понять, визначених у положеннях пункту 103.3 статті 103 Податкового кодексу України (яка особа є бенефіціарним [фактичним] отримувачем [власником] доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні) та Коментарів до Модельної конвенції ОЕСР. Так, визначення такої особи, яке міститься в пункті 103.3 статті 103 Податкового кодексу України загалом відповідає визначенням, наведеним в Коментарях ОЕСР (пункт 12 Коментарів до статті 10, пункт 9 Коментарів до статті 11, пункту 4 Коментарів до статті 12). Водночас слід врахувати, що ані в положеннях Модельної конвенції, ані в положеннях Коментарів ОЕСР поняття бенефіціарного власника не згадується в інших статтях, окрім статей, які стосуються дивідендів, процентів та роялті. З цього приводу Коментар вказує, що застосування терміну «бенефіціарний власник» пов'язано із специфічними формулюваннями, які використано в статті 10, 11 і 12 Модельної конвенції, а саме - використанням словосполучення «що сплачуються на користь резидента договірної держави».

Таким чином, з огляду на правове регулювання таких правовідносин, Верховний Суд дійшов висновку, що застосування концепції бенефіціарного власника відносно будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті - не відповідає положенням законодавства. Наведений висновок не

дає підстав стверджувати, що звільнення, передбачені конвенцією, безумовно надаються до будь-яких платежів, що здійснюються на користь посередника (агента, номінального утримувача [номінального власника] або тільки посередника щодо такого доходу). За загальним правилом, таке звільнення має надаватись в контексті розгляду інших, аніж статус бенефіціарного власника, обставин, зокрема, в контексті інтерпретації терміну «прибуток» або дохід.

#### Список використаних джерел:

1. Brian A. J., McIntyre M. J. *International Tax Primer*. Boston ; The Hague: Kluwer Law International, 1995. 149 p. P. 95.
2. Brauner Y. An International Tax Regime in Crystallization. *Tax Law Review*. 2003. Vol. 56. Pp. 259-328.
3. Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: <http://www.oecd.org/ctp/tt/mtc> (дата звернення: 31.05.2022).
4. Rixen T, Rohlfing I. The Institutional Choice of Bilateralism and Multilateralism in International Trade and Taxation. *International Negotiation*. 2007. Vol. 12. Iss. 3. Pp. 389-414.
5. Постанова Верховного Суду від 29 вересня 2021 року у справі № 640/10685/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100124167> (дата звернення: 31.05.2022).
6. Постанова Верховного Суду від 17 жовтня 2019 року у справі № 2а-16434/12/267. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74785269> (дата звернення: 31.05.2022).
7. Постанова Верховного Суду від 29 липня 2021 року у справі № 826/13255/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98710829> (дата звернення: 31.05.2022).

#### **Olender I. Grounds and consequences of the elimination of double taxation in the decisions of the supreme court**

*This article acknowledges that modern economic activities of business entities transcend national borders, yet tax matters are predominantly governed by national legislation. Double taxation, arising from discrepancies in laws across countries, poses a significant obstacle to business development and normal functioning. Analysis reveals that the issue of double taxation emerged in the last century with the advent of bilateral treaties among highly developed countries in the 1920s. Significant changes in the legal regulation of double taxation were achieved only in the 1960s under the auspices of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), leading to extensive bilateral agreements aimed at eliminating double taxation. It is noted that virtually all such agreements in force today adhere to the principles of the OECD Model Tax Convention, confirming the document's significance for international tax cooperation. Special attention is given to the role of judicial bodies in interpreting norms of international*

*tax agreements and resolving disputes, particularly through the application of the «pacta sunt servanda» principle.*

*Additionally, the article analyzes criteria for determining the presence of foreign organizations in the context of taxing income from foreign sources. It emphasizes the necessity of a stable and permanent establishment for conducting entrepreneurial activities in a foreign state, along with requirements for performing functions through such representation. The importance of the permanent establishment concept is underscored, highlighting criteria by which a non-resident is deemed to create a permanent establishment, as well as exceptions to this category. Furthermore, the article discusses the principle of substance over form in international taxation, necessitating an assessment of the economic substance of transactions regardless of their legal form. The significance of defining the beneficial owner of income and aligning its understanding in Ukraine with international standards is also emphasized.*

**Key words:** *double taxation, bilateral treaties, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), OECD Model Tax Convention, permanent establishment, international tax cooperation, economic substance of transactions, beneficial owner of income, stable place of conducting entrepreneurial activities, substance over form.*