

*Шинкаренко І.В.**

РОЛЬ ООН У ВРЕГУЛЮВАННІ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН МІЖ РОЗВИНЕНИМИ КРАЇНАМИ ТА КРАЇНАМИ, ЩО РОЗВИВАЮТЬСЯ

В цій статті автор аналізує роль ООН у врегулюванні податкових відносин між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, зокрема проблему подвійного оподаткування, яка негативно впливає на економічне зростання країн, що розвиваються. Розглядає передумови, внаслідок яких була затверджена Модельна Конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування, а також досліджується роль, яку цей інструмент відіграє у сучасних міжнародних відносинах.

Ключові слова: ООН, податки, подвійне оподаткування, Модельна Конвенція ООН.

В настоящей статье автор анализирует роль ООН в урегулировании налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами, в частности проблемы двойного налогообложения, которая негативно влияет на экономический рост развивающихся стран. Рассматриваются предпосылки, в результате которых была утверждена Модельная Конвенция ООН об избежании двойного налогообложения, а также анализируется роль, которую исполняет данный инструмент в международных отношениях на сегодняшний день.

Ключевые слова: ООН, налоги, двойное налогообложение, модельная конвенция ООН.

In this article the author analyzes the role of the UN in facilitating relations between developed and developing countries in the tax sphere, particularly in treating the double taxation issue which is hampering economic growth of developing countries. Namely, the author provides overview of developments which resulted in adoption of the UN Model Tax Treaty and studies the role of this instrument in current international relations.

Key words: UN, taxes, double taxes, model convention UN.

Однією з найважливіших передумов розвитку транскордонного руху інвестицій та технологій є забезпечення сприятливого податкового клімату для таких транскордонних операцій. Сприятливий податковий клімат неможливий без запобігання або уникнення подвійного оподаткування. Під подвійним оподаткуванням розуміють обкладення одного й того самого платника податками одного виду та з однієї бази оподаткування у двох або більше країнах. Загальновизнаним є факт, що подвійне оподаткування негативно впливає

* аспірант кафедри світового господарства і міжнародних економічних відносин Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

Науковий керівник: проф. Шнирков О.І.

на міжнародний обмін товарами та послугами, а також на транскордонний рух капіталу та осіб [1, с.37].

Слід зазначити, що процес врегулювання проблеми подвійного оподаткування розпочався ще у 1921 році в рамках Ліги націй. Відповідно, перша модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування з'явилася вже у 1923 році. Починаючи з цього моменту майже безперервно триває процес удосконалення механізмів уникнення подвійного оподаткування [6, с.XV]. При цьому головна роль у даному процесі наразі перейшла до Організації економічного співробітництва та розвитку. Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування, затверджена в рамках цієї організації, застосовується для врегулювання двосторонніх відносин переважною більшістю країн [1, с.60].

Певний проміжок часу ООН не брала участі у процесі розробки та вдосконалення механізмів уникнення подвійного оподаткування, цілком довіривши ці питання компетенції ОЕСР. Однак інтерес ООН до проблем подвійного оподаткування був поновлений у середині 1960-х років. Це відновлення інтересу було пов'язане зі зростанням кількості країн, що розвиваються, серед членів цієї організації [6, с.XIX].

Необхідність стимулювання подальшого зростання надходження інвестицій до країн, що розвиваються, на умовах, що є прийнятними з політичної точки зору та вигідними з соціальної точки зору, неодноразово наголошувалася у резолюціях Генеральної асамблеї та Економічної і соціальної ради ООН, а також Конференцією Об'єднаних Націй з торгівлі та розвитку. Країни, що брали участь у Паризькій конференції з питань міжнародного економічного співробітництва, яка проводилася у 1963-1964 роках, визнали, що потоки іноземного приватного капіталу та інвестицій відіграють важливу комплементарну роль у процесі економічного розвитку. Це досягається, зокрема за допомогою перенесення ресурсів, управлінського й адміністративного досвіду та технологій до країн, що розвиваються, підвищення виробничих потужностей та зростання зайнятості населення таких країн, а також створення експортних ринків [6, с. I].

Разом з цим, як вже наголошувалося, зростання інвестиційних потоків з розвинених країн до країн, що розвиваються, залежить передусім від створення сприятливого інвестиційного та, зокрема, податкового клімату. А створення сприятливого податкового клімату не в останню чергу досягається шляхом уникнення подвійного оподаткування.

З метою уникнення подвійного оподаткування укладаються двосторонні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, головною метою яких на сьогоднішній день є забезпечення захисту платників податків від подвійного оподаткування (як прямого, так і опосередкованого) та попередження негативного впливу оподаткування на розвиток міжнародної торгівлі, вільний рух інвестицій та трансфер технологій. Двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування також мають на меті запобігання дискримінації платників податків, що беруть участь у транскордонних операціях, та забезпечення юридичної та фіскальної певності для таких операцій.

Спочатку при розробці механізмів для подолання проблеми подвійного оподаткування як ідеальний варіант розглядалася розробка багатосторонньої міжнародної конвенції, яка б уніфікувала уникнення подвійного оподаткування між багатьма країнами. Однак, Група експертів, спеціально створена в рамках ООН для врегулювання питань подвійного оподаткування, вирішила, що такий варіант не буде працювати на цьому етапі розвитку міжнародних економічних відносин [3, с.13]. Справа в тому, що економічні інтереси країн в більшості випадків вимагають індивідуального врегулювання питань оподаткування у відносинах з різними країнами. Саме тому перевага була віддана врегулюванню проблеми подвійного оподаткування шляхом створення відповідної мережі двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

У питанні уникнення подвійного оподаткування шляхом застосування двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами був досягнутий значний прогрес. Однак станом на 1965-й рік лише відносно незначна кількість угод була укладена між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються [6, с. II].

Головна причина цього була озвучена у 1965 році Фіскальним комітетом ОЕСР [5, пункт 164]: традиційні податкові конвенції є не вигідними для країн, що розвиваються. Так, як зазначив Фіскальний комітет, важливе значення має той факт, що податкові конвенції, які забезпечують стимулювання торгівлі та інвестицій між країнами-експортерами капіталу та які мали б аналогічним чином вплинути на розвиток економічних відносин між країнами-експортерами капіталу та розвиненими країнами не здійснюють такого впливу у зазначеному випадку. Так, існуючі конвенції між промислово розвиненими країнами лише іноді вимагають відмови від оподаткування з боку країни резиденції платника податків. Водночас в більшості випадків від оподаткування відмовляється країна, з якої одержується дохід. Такий підхід не є відповідним для врегулювання взаємовідносин між країнами, що розвиваються, та промислово розвиненими країнами, оскільки у таких відносинах доходи в переважній частині випадків одержуються резидентами розвинених країн. А тому така відмова від оподаткування доходів країною, з якої походить такий дохід, буде односторонньою – відмовлятися від податкових надходжень у такому разі будуть країни, що розвиваються.

Таким чином, модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування, розроблена ОЕСР, не була належним інструментом для врегулювання проблеми подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Тому виникла нагальна потреба у розробці інструмента, який би враховував особливості економічних відносин між такими країнами, адже подвійне оподаткування значно погіршувало інвестиційну привабливість країн, що розвиваються.

Необхідність створення такого інструменту була визнана Економічною і соціальною радою ООН, якою було затверджено резолюцію №1273 (XLIII) від 4 серпня 1967 року, що доручала Генеральному секретарю створити спеціальну робочу групу експертів та представників податкових адміністрацій з належним представленням як розвинених, так і країн, що розвиваються. Функцією робочої групи було розроблення механізмів, що мали б сприяти укладенню двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. На виконання цього доручення у 1968 році була створена Спеціальна група експертів з питань податкових угод між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються [6, с. VIII].

Протягом семи зустрічей, що відбувалися з 1968-го по 1977-й рік, Група експертів сформулювала керівні вказівки для проведення переговорів щодо двосторонніх податкових угод між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Зазначені керівні вказівки були опубліковані ООН у формі Інструкції з проведення переговорів з двосторонніх податкових угод між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються [6, с. VIII].

Наступним кроком було розроблення власне зразку угоди про уникнення оподаткування. Проект модельної податкової конвенції, що базувався на моделі ОЕСР, але враховував положення вищезазваної Інструкції, був розроблений секретаріатом ООН у 1979 році.

Група експертів переглянула проект модельної податкової конвенції ООН на своїй восьмій зустрічі, що відбувалася з 10-го по 21-ше грудня 1979 року, та затвердила остаточний текст конвенції та коментарю до неї. У 1980 році Модельна конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються була офіційно опублікована. Резолюцією Економічної і соціальної ради ООН № 1980/13 від 28 квітня 1980 р. Спеціальна група експертів з питань податкових угод між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, була перетворена у Спеціальну групу

експертів по міжнародному співробітництву з податкових питань. На сьогоднішній день Група експертів складається з 25 членів, 10 з яких представляють розвинені країни, а 15 – країни, що розвиваються, та країни з перехідною економікою. Група експертів постійно працює над оновленням модельної конвенції та коментарю до неї [6, с.Х-ХІ].

Значення модельних конвенцій у врегулюванні проблеми подвійного оподаткування Комітет з фіскальних питань Ліги націй пояснив таким чином:

«Існування модельних угод ... виявилось насправді корисним ..., допомагаючи вирішити багато проблем технічного характеру, що виникають під час переговорів щодо підписання податкових угод. Ця процедура має подвійне значення, оскільки, з одного боку, використання модельної конвенції у якості бази для двосторонніх угод автоматично забезпечує уніфікованість практики та нормативно-правового регулювання, в той час як, з іншого боку, у зв'язку з можливістю модифікацій правил, що погоджуються у конкретних двосторонніх угодах, вона є достатньо гнучкою та забезпечує можливість адаптації до особливих умов, що існують у різних країнах» [7, п. 4 Роз. II].

Як і всі модельні конвенції, Модельна податкова конвенція ООН не має нормативної дії. Тобто її положення не мають зобов'язуючого впливу і не можуть розглядатися у якості формальних рекомендацій ООН. Модельна податкова конвенція ООН призначена в першу чергу для виконання функції орієнтиру щодо дієвих підходів, які можуть використовуватися з метою вирішення проблемних питань та які повинні бути прийнятними для договірних країн. Метою модельної конвенції є сприяння переговорному процесу під час укладення двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Це досягається тим, що модельна конвенція знімає необхідність у складному аналізі та довгострокових дискусіях, які б були необхідними при розробці кожної угоди з чистого аркуша [3, с.84].

В дійсності, при підготовці до переговорів по укладенню двосторонньої угоди договірна країна буде бажати переглянути попередню практику укладення двосторонніх конвенцій іншої країни, зокрема поступки на які пішла інша договірна країна в минулому. Тому при проведенні двосторонніх переговорів по укладенню податкових конвенцій повинна бути можливість передбачити спеціальні правила для певних особливих ситуацій, що можуть мати місце у двосторонніх економічних відносинах.

Якщо країни при проведенні переговорів щодо укладання двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування вирішують застосовувати у якості бази текст Модельної податкової конвенції ООН, то презюмується, що вони також погоджуються використовувати при тлумаченні тексту угоди положення відповідного офіційного Коментарю до статей Модельної конвенції. Коментарі до статей Модельної конвенції на практиці є дуже корисними під час застосування положень угоди, а також для вирішення будь-яких спорів, що виникають у зв'язку з таким застосуванням. При цьому не передбачається, що Коментар буде якимось формально затверджений договірними країнами у якості додатка до двосторонньої угоди [6, с.ХХІ].

Модельна конвенція ООН є компромісом між принципом оподаткування доходу в країні джерела виплати та принципом оподаткування доходів в країні резиденції одержувача доходу [3, с.15]. При цьому, на відміну від Модельної конвенції ОЕСР, Модельна податкова конвенція ООН віддає перевагу оподаткуванню доходу у джерела виплати. У зв'язку з переважанням оподаткування у країні - джерела виплати статтями Модельної конвенції ООН передбачається, що:

а) при оподаткуванні доходу від іноземного капіталу братимуться до уваги витрати, які можна віднести до одержання такого доходу, таким чином, що лише чистий дохід підлягатиме оподаткуванню;

б) рівень оподаткування буде встановлюватися на такому рівні, що залишатиме стимули до інвестування;

в) двосторонні угоди братимуть до уваги правильність надання частини податкових надходжень країні, з якої походить капітал.

Крім цього, Модельна податкова конвенція ООН також передбачає, що країна резиденції одержувача доходів повинна прийняти додаткові заходи з уникнення подвійного оподаткування шляхом надання права податкового кредиту щодо податку, сплаченого за кордоном, або шляхом звільнення від оподаткування [6, с. XIII-XIV].

Необхідно звернути увагу, що при використанні Модельної податкової конвенції ООН співвідношення між угодами та національними нормативно-правовими нормами може відрізнитися в залежності від країни, а це співвідношення є важливим при практичному застосуванні положень угод про уникнення подвійного оподаткування. Так, угоди про уникнення подвійного оподаткування впливають на національні податкові норми, оскільки мають пріоритет над внутрішнім законодавством договірних країн, які застосовують норми угод для визначення, яка з країн має право оподатковувати певний дохід відповідно до своїх внутрішніх правил та в якій мірі таке оподаткування дозволене. Зважаючи на це, країни, що мають намір укласти двосторонню угоду про уникнення подвійного оподаткування, повинні ретельно проаналізувати правила оподаткування, встановлені їх національним законодавством, на предмет того, чи необхідне внесення змін для забезпечення застосування положень угоди [3, с. 58].

У деяких випадках внутрішні правила оподаткування також впливають на зміст двосторонніх податкових угод. Так, наприклад, незважаючи на те, що в межах ОЕСР загалом існує консенсус з приводу основних принципів, на яких побудована Модельна податкова конвенція, а більшість існуючих двосторонніх угод відповідають моделі, існують особливості при застосуванні угод на практиці, зумовлені відмінностями у внутрішньому законодавстві договірних країн [2, с. 134].

Таким чином, ООН було проведено значну роботу з метою розроблення дієвого інструменту уникнення подвійного оподаткування, який би був привабливим також і для країн, що розвиваються. В процесі цієї роботи було створено ряд документів, основним з яких без сумніву є Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Слід зазначити, що зусилля ООН мали реальні наслідки - призвели до суттєвого зростання кількості двосторонніх податкових угод між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, починаючи з 1980-х років [4, с. 1503].

У 1990-х роках спеціальна Група експертів з міжнародного співробітництва з податкових питань визнала, що з часу розробки Модельної конвенції відбулися значні зміни у міжнародній економічній, фінансовій та фіскальній кон'юнктурі. Зокрема, з'явилася значна кількість нових фінансових інструментів, механізмів трансферного ціноутворення, зріс вплив податкових гаваней, а глобалізація суттєво змінила міжнародні економічні відносини. При цьому ОЕСР відреагувала на зазначені зміни переглянувши текст Модельної податкової конвенції, розробленої цією організацією [6, с. XII].

Зважаючи на це, під час Восьмої зустрічі Групи експертів, яка відбулася у грудні 1997 року в Женеві, була створена фокус-група, що складалася з п'яти членів та чотирьох заступників, для опрацювання питань перегляду та оновлення Модельної конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, та керівних вказівок для проведення переговорів щодо двосторонніх податкових угод між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються.

Процес перегляду та оновлення Модельної податкової конвенції ООН, розпочатий у 1995 році, завершився у 1999 році на Дев'ятій зустрічі Групи експертів. Внесені зміни мали на меті врахування глобалізації торгівлі та інвестицій, а також зрушення у міжнародній податковій політиці розвинених країн та країн, що розвиваються, що відбулися

після 1980-го року [6, с.ХІІІ]. Остання версія Модельної податкової конвенції ООН була опублікована у 2001 році [9, с.2].

Робота над текстом Модельної податкової конвенції триває, оскільки зміни у міжнародних економічних відносинах вимагають постійного вдосконалення положень модельної конвенції. Так, відповідно до рішення Економічної і соціальної ради ООН від 23 липня 2010 року Шоста сесія Комітету експертів по міжнародному співробітництву з податкових питань відбулася 18-22 жовтня 2010 року [9, с.2].

Головною метою сесії було завершення перегляду Модельної податкової конвенції ООН. Так, Групою експертів наразі опрацьовуються пропозиції по змінам, які необхідно внести в саму конвенцію та в Коментар. Як зазначалося, остання версія Модельної конвенції була опублікована у 2001 році, тобто з останнього оновлення пройшло вже майже десятиріччя. Водночас Модельна податкова конвенція ОЕСР регулярно оновлюється та переглядається – останні зміни були внесені у 2010, 2008 та 2005 роках.

Серед основних змін, які обговорювалися на Шостій сесії, необхідно відзначити пропозиції по перегляду статті стосовно механізмів урегулювання спорів. Так, на зустрічі 2009 року Підкомітет з врегулювання спорів одержав завдання розглянути можливість передбачити арбітраж у статті 25 Модельної конвенції, що врегульовує процедуру взаємного погодження, або у Коментарі до цієї статті. Розглядалися механізми обов'язкового та добровільного арбітражу, а також спрощеної процедури арбітражу. На саміті Підкомітет надав свої пропозиції з зазначених питань, а також запропонував до розгляду Керівні вказівки по застосуванню процедур взаємного погодження, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування. Головною метою Керівних вказівок є вдосконалення розуміння та практичного застосування процедур взаємного погодження, які дозволяють представникам країн, що уклали двосторонню податкову угоду, врегулювати спори, складнощі та сумніви, що виникають при тлумаченні положень угоди [9, с.3].

Також на Шостій сесії обговорювалися зміни положень Модельної конвенції ООН, що врегульовують питання оподаткування послуг. Зокрема, розглядалися питання належного підходу до оподаткування винагороди за послуги технічного характеру, які надаються нерезидентами.

Одна з найважливіших пропозицій стосується перегляду концепції остаточного (бенефіційного) володіння. Такі зміни визнані необхідними у зв'язку з неправильним застосуванням відповідних положень угод про уникнення подвійного оподаткування, які мають місце на практиці [10, с.3].

Зміни Коментарів до статей Модельної податкової конвенції ООН будуть переважно базуватися на змінах Модельної конвенції, однак на Шостій сесії були погоджені зміни Коментарів, які безпосередньо не стосувалися змін у тексті конвенції. Так, наприклад, у Коментар до статті 11 Модельної конвенції будуть внесені зміни стосовно ісламських фінансових інструментів [9, с.2].

Слід зазначити, що наразі відбувається процес розширення співробітництва з податкових питань в рамках ООН. Так, на Шостому саміті обговорювалися можливість затвердження розроблених експертами ООН Практичних інструкцій з питань трансферного ціноутворення для країн, що розвиваються [8, с.2]. Розглядалася можливість посилення податкової співпраці з метою запобігання деструктивним змінам клімату.

Підводячи підсумки проведеного вище дослідження, можна відзначити важливу роль, яку відіграє ООН у врегулюванні податкових відносин між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Основним досягненням ООН у податковій сфері на сьогоднішній день є публікація Модельної конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються, а також документів, що пов'язані з Модельною конвенцією. Публікація модельної конвенції мала наслідком різке

зростання кількості угод про уникнення подвійного оподаткування укладених країнами, що розвиваються, з розвиненими країнами, а отже справила позитивний вплив на врегулювання проблеми подвійного оподаткування, яка обмежує потік іноземних інвестицій. Наразі ООН опрацьовує також нові документи, які матимуть важливе значення для податкової сфери країн, що розвиваються.

Література

1. Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles // Taxmann Allied Services Pvt Ltd. – 2006. – 467 pp;
2. Cockfield Arthur J. Globalization and Its Tax Discontents: Tax Policy and International Investments // University of Toronto Press. - August 21, 2010. – 320 pp.
3. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition // Kluwer Law International. – November 1997. – 1728 pp.;
4. Neumayer, E. Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries? // Journal of Development Studies. – 2007. - # 43:8. - pp. 1501 – 1519;
5. Organisation for Economic Co-operation and Development. Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries // Report of the OECD Fiscal Committee. - Paris. - 1965;
6. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Introduction // New York, UN. - 2003;
7. Report to the Council on the Fifth Session of the Committee // League of Nations, Fiscal Committee. – Geneva. - June 1935;
8. Report on practical manual on transfer pricing for developing countries // Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. - Sixth Session, Geneva. - 18-22 October 2010. – <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/ManualTransferPricing.pdf>
9. Report on United Nations Model Tax Convention update // Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. - Sixth Session, Geneva. - 18-22 October 2010. – <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/UN-ModelTaxConvention.pdf>
10. Report on Concept of beneficial ownership: discussion of key issues and proposals for changes to the UN MC // Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. - Sixth Session, Geneva. - 18-22 October 2010. –<http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/BeneficialOwnership.pdf>