



**Селезень Павло Олександрович,
к.ю.н., с.н.с., пров.н.с. відділу дослідження
міжнародної податкової конкуренції НДІ ФП
Університету ДФС України**

**ЗАХИСТ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ У ДОГОВОРАХ БРАЗИЛІЇ ПРО
УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ВИСНОВКИ ДЛЯ
УКРАЇНИ**

Система договорів Бразилії про уникнення подвійного оподаткування наразі охоплює 33-и держави, в т.ч. і Україну [1]. В розвитку цієї системи можна чітко виокремити три стадії: 1) 1960-ті – 1970-ті роки; 2) 1980-ті – 1990-ті роки; 3) з 2000-го року. Кожна з цих стадій пов'язана зі зміною економічних потреб Бразилії, відображених у договірній практиці. Так, якщо для першого періоду характерною була роль Бразилії як держави-імпортера капіталу, а отже – і роль держави джерела доходу, то у третьому періоді відбувається поступовий відхід від такого сценарію у зв'язку з виходом бразильських компаній на глобальні ринки.

На думку Луїса-Едуардо Шоуері (*Luis Eduardo Schoueri*), до характерних рис договірної підходу Бразилії можна віднести [2, с. 43-46, 54-56]:

1) активне використання положення про податковий заощаджуючий кредит (*tax sparing credit*) у відносинах з розвиненими державами, що мало сприяти захисту отриманих інвестором переваг від податкових стимулів в державі джерела при оподаткуванні отриманого ним доходу в державі резидентства. Характерно, що у відносинах з державами, що розвиваються Бразилія була менш наполегливою у контексті вимог щодо включення положення про податковий заощаджуючий кредит;

2) використання вищих, аніж запропоновані в Модельній податковій конвенції ОЕСР ставок податку на виплату доходу у формі дивідендів, процентів та роялті з держави джерела. Разом з тим, такий підхід не означає того, що Бразилія не вдається до використання нижчих ставок при виплаті тих чи інших пасивних видів доходу в якості податкового стимулу. У такому випадку вищі договірні ставки при виплаті дивідендів, процентів та роялті розширюють можливості надання гнучкості відповідним податковим заходам;

3) поширення режиму оподаткування роялті на дохід від надання технічних послуг та послуг технічної підтримки в державі джерела. На договірному рівні жоден з останніх згаданих термінів не розтлумачено, тому їх зміст визначено на внутрішньодержавному рівні. Так, під технічними



послугами розуміють діяльність, здійснення якої залежить від експертних технічних знань, якими володіють люди окремих професій або люди, які є спеціалістами в сфері мистецтва або ремісництва, а під послугами технічної підтримки – консультації та поради, які надають доступ користувачу до конкретних процесів чи таємних формул за допомогою технічних умов, креслень, досліджень, інструкцій, надісланих в державу джерела, чи інші подібні послуги, які уможливають використання процесів чи формул користувачем. Як бачимо, Бразилія далеко не перший рік використовує підхід, подібний до того, який експерти ООН лише планують відобразити шляхом включення окремої статті 12А в Типову конвенцію ООН;

4) відхід від підходу ОЕСР в частині оподаткування інших доходів, яким не присвячено окремих статей в договорах про уникнення подвійного оподаткування. В Модельній податковій конвенції ОЕСР право на оподаткування таких інших доходів надається виключно державі резидентства отримувача за відсутності постійного представництва. В той же час Бразилія наполягає на тому, що право на оподаткування таких доходів належить також і державі джерела доходу, що посилює захист її бази оподаткування. Наприклад, ось як відповідне положення сформульоване у договорі про уникнення подвійного оподаткування з Україною (п. 3 ст. 22): “... види доходів резидента Договірної Держави, про які не йдеться у попередніх статтях цієї Конвенції, і які виникають у другій Договірній Державі, можуть також оподатковуватися у цій другій Державі” [3];

5) відхід від моделі оподаткування доходу від незалежних професійних послуг (викладачі, стоматологи, юристи, бухгалтери, інженери та ін.), запропонованої в ст. 14 Модельної податкової конвенції ОЕСР (видалена у 2000 р., але збережена у Типовій конвенції ООН). Відповідно до підходу експертів ОЕСР та ООН право на оподаткування відповідного доходу виникало у держави джерела лише у випадку наявності постійної бази (*fixed base*) (в Типовій конвенції ООН в якості додаткового пропонується альтернативний критерій перебування в державі джерела більш ніж у 183-и дні). Бразилія ж у своїй договірній практиці відмовилась від такого підходу та наполягає на тому, що право на оподаткування відповідного доходу виникає в державі джерела у тому випадку, якщо “винагорода за такі послуги або діяльність сплачується резидентом ... або постійним представництвом, розташованим в” державі джерела (п. 1 ст. 14 договору з Україною).

З 2002 р. Бразилія також активно впроваджує у договірну практику власний аналог положення про обмеження доступу до договірних переваг (наприклад, ст. 28 Конвенції між урядом Росії та урядом Бразилії про



уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від оподаткування стосовно податків на доходи від 22.11.2004 р. [4]):
“1. Компетентні органи ... можуть відмовити в наданні пільг відповідно до цієї Конвенції будь-якій особі або стосовно будь-якої операції, якщо ... надання таких пільг призведе до зловживання Конвенцією з точки зору її цілей; ... 3. На юридичну особу, яка є резидентом ... та отримує дохід з джерел в іншій Договірній державі, не будуть в такій іншій Договірній державі поширюватись переваги цієї Конвенції, якщо більше п'ятдесяти відсотків участі в такій особі ... належить прямо або опосередковано будь-якій комбінації однієї чи більше осіб, які не є резидентами” тієї ж держави, резидентом якої є юридична особа. Виключення з останнього правила становлять ті резиденти, які зможуть довести, що вони здійснюють підприємницьку діяльність іншу, ніж просто володіння цінними паперами та іншими активами, або просто здійснення допоміжної, підготовчої або будь-якої іншої подібної діяльності.

Як переконує нас приклад Бразилії, держави, що розвиваються не обмежуються рекомендаціями ОЕСР з метою забезпечення належного рівня захисту власних баз оподаткування, зокрема, вони активно використовують потенціал Типової конвенції ООН у цьому контексті та вибудовують гнучку політику у сфері договірної регулювання податкових відносин. Україна у цьому контексті далеко не повністю використовує апробований позитивною практикою Бразилії (та й не лише її!) підхід у захисті власної бази оподаткування, оскільки орієнтується переважно на рекомендації Модельної податкової конвенції ОЕСР.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal / Receita Federal. URL : http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao?lien_externe_oui=Continue (Last accessed: 02.11.2017)
2. Schoueri, L. E. Brazil. BRICS and the Emergence of International Tax Coordination. Eds. Y. Brauner and P. Pistone. Amerdam: IBFD, 2015. Pp. 41–80
3. Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 16.01.2002 р. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/076_004 (дата звернення: 02.11.2017 р.)
4. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 22.11.2004 г. URL: <http://www.taxrus2000.com/all-russian-taxes-on-line/general-section/dta/Russian-DTA-Brazil-Russia-text/> (дата обращения: 02.11.2017 г.)