

УДК 336.227.1:336.227.2.025

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.6.46>**Володимир Король,**

докт. юрид. наук, старший науковий співробітник,
завідувач відділу міжнародного приватного права та порівняльного правознавства
Науково-дослідного інституту приватного права і підприємництва
імені академіка Ф.Г. Бурчака Національної академії правових наук України

МІЖНАРОДНО-ДОГОВІРНІ НОВЕЛИ ПРОТИДІЇ ШТУЧНОМУ УНИКНЕННЮ СТАТУСУ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА ЗА ДОПОМОГОЮ ДОГОВОРУ КОМІСІЇ

Статтю присвячено загальним засадам та особливостям модернізації двосторонніх угод (конвенцій) України про уникнення подвійного оподаткування з метою розв'язання проблеми штучного уникнення статусу постійного представництва нерезидентів за допомогою договорів комісії.

Основні концептуальні вектори цього процесу визначено у фінальному звіті Заходу 7, підготовленому в межах глобального проекту BEPS, ініційованого ОЕСР і Великою двадцяткою. У свою чергу, міжнародно-правовим підґрунтям є норми Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування й виведенню прибутку з-під оподаткування, яку ратифіковано Україною у 2019 році.

З ілюстративною метою ключові проблеми досліджено через звернення до норм двосторонніх Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з Фінляндією та Кіпром. Ці держави зробили застереження й повідомлення щодо поширення дії Багатостороннього інструменту на їхні двосторонні конвенції з Україною, які є репрезентативними та можуть бути екстрапольовані на міжнародно-договірні правовідносини з іноземними державами у сфері міжнародного оподаткування. Представлені правові позиції зазначених держав-членів ЄС породжують різні важливі наслідки в частині запровадження змін або збереження чинних редакцій відповідних норм двосторонніх конвенцій, які мають брати до уваги як платники податків (резиденти й нерезиденти), так і податкові та судові органи.

Розкрито сутність новел Багатосторонньої конвенції, інкорпорованих до тексту українсько-фінської Конвенції. Увагу сфокусовано на розширенні підстав, які зумовлюють набуття статусу залежного агента, що нині конститує існування постійного представництва нерезидента під час укладення, зокрема, договорів комісії. Укладення таких договорів раніше давало нерезидентам змогу уникати статусу постійного представництва та, як наслідок, оподаткування прибутків в Україні в частині, яку може бути зараховано до такого представництва.

Поряд із цим проаналізовано зміст нової норми Модельної податкової конвенції ОЕСР і кореспондуючої їй норми Багатосторонньої конвенції. Таку норму прийнято з метою звуження можливостей для платників податків маніпулювати статусом незалежного агента. Це реалізовано шляхом запровадження обмеження, що такий статус не підлягає визнанню, зокрема, за умови, якщо особа діє виключно в інтересах одного або більше іноземних підприємств, із якими вона має статус тісно пов'язаних осіб.

Ключові слова: уникнення оподаткування, BEPS, Багатосторонній інструмент, агент із незалежним статусом, залежний агент, тісно пов'язані особи.

Постановка проблеми. Чинні протягом десятиліть законодавчі та міжнародно-договірні механізми оподаткування постійних представництв нерезидентів почали втрачати дієвість у контексті динамічних змін економічного середовища на всіх рівнях, яке значною мірою детермінується та форматується під власні інтереси транснаціональними компаніями й до яких мають встигати адаптуватися держави. Оскільки ця актуальна

проблематика набула суттєвої гостроти не тільки на локально-державному, а й глобальному рівнях, Великою двадцяткою (G20) та Організацією економічного співробітництва й розвитку (ОЕСР/ОЕСД) ініційовано розроблення багатоаспектного Плану заходів BEPS. На нинішньому етапі його поетапну імплементацію можна зарахувати до пріоритетів податкової політики держав, без перебільшення, на всіх континентах.

Конкретизуючи загальну проблему, варто сфокусувати увагу на її невід'ємному складнику, що відображає один із основних векторів стратегій суб'єктів транскордонної економічної діяльності з мінімізації оподаткування, які спрямовано на уникнення статусу постійного представництва, що є проміжним ключовим завданням. У Фінальному звіті ОЕСР щодо Заходу 7 BEPS окреслено спектр основних стратегій, які реалізуються зазначеними суб'єктами для штучного уникнення правового статусу постійного представництва. Однією з найбільш розповсюджених на практиці серед них є маніпулювання певними договірними зобов'язаннями, які підлягають подальшому розгляду.

Вагомою міжнародно-правовою відповіддю держав на сучасні виклики у сфері протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування можна вважати включення до Багатосторонньої конвенції [1] системи норм, об'єднаних у межах спеціальної частини IV «Уникнення статусу постійного представництва». Україною цю Конвенцію ратифіковано відповідним Законом України від 28.02.2019 № 2692-VIII із повідомленнями й застереженнями [2]. Певною мірою унікальний функціонал цієї Багатосторонньої конвенції полягає в тому, що в просторі та часі вона дає змогу здійснити гнучку, майже синхронну уніфікацію норм, які закріплено у двосторонніх угодах про уникнення подвійного оподаткування, яких між державами у світі укладено більше ніж тисяча.

Наведене дає змогу сформулювати **мету статті**, якою є розкриття особливостей імплементації Багатосторонньої конвенції Україною та іноземними державами в частині насамперед запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва шляхом легального, але нелегітимного укладення договору комісії. Це дасть змогу визначити ключові норми двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування щодо цієї проблеми, які зазнають суттєвих змін або залишаються константами в чинних редакціях, що породжує різні правові наслідки у сфері протидії уникненню оподаткування. Оскільки науково-правове дослідження цієї проблематики здійснюється в Україні вперше, положення та висновки статті ґрунтуються на власному аналізі першоджерел, зокрема Багатосторонньої конвенції, Закону України про її ратифікацію, двосторонніх угод (конвенцій) України про уникнення подвійного оподаткування з певними державами-членами

ЄС, Фінального звіту ОЕСР щодо Заходу 7 Плану заходів BEPS, Модельної податкової конвенції ОЕСР та офіційного Коментаря до неї, а також результатів науково-правових досліджень іноземних фахівців у сфері міжнародного оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Для досягнення мети статті доцільним убачається здійснення не лише порівняльно-правового аналізу, а й застосування методології моделювання та екстраполяції трендів. З ілюстративною метою звертатимемося до чинних двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування з двома державами-членами ЄС, а саме Фінляндією та Кіпром. Вибір цих держав зумовлено низкою чинників, зокрема тим, що їхні правові позиції щодо угод з Україною, по-перше, мають суттєві відмінності, які мають обов'язково враховувати в діяльності як суб'єкти економічної діяльності, так і судові та фіскальні (податкові) органи, по-друге, є репрезентативними й можуть бути екстрапольовані на двосторонні угоди України з іншими іноземними державами, які висловили аналогічні правові позиції у формі застережень і повідомлень до Багатосторонньої конвенції.

Поряд із наведеною аргументацією обрання Фінляндії як репрезентативної держави зумовлено повагою до фінського суспільства та органів державної влади, спільні зусилля яких дають змогу утримувати перше місце в глобальному рейтингу ООН найщасливіших країн світу відповідно до даних World Happiness Report 2020 [3]. Для українців та України, яка посідає 123 сходинку між Намібією (122) та Ліберією (124), це залишатиметься недосяжною мрією за умови збереження домінування в нашій країні моделей як керованого, так і некерованого хаосу, які детермінують пришвидшену деградацію майже всіх підсистем суспільного буття. У цьому контексті виникає парадоксальне питання цивілізаційного вектору України: як саме, рухаючись більше ніж чверть століття до Європи, Україна за рівнем «розвитку» опинилася в глибокій ... Африці!

У свою чергу, Кіпр викликає зацікавленість не лише в офшоро-орієнтованого українського бізнесу, а й учених-правознавців з огляду на широкий спектр проблем, які належать до сфери національної економічної безпеки України, серед яких однією з пріоритетних варто вважати сумарні обсяги виведення нерезидентами та резидентами прибутків з-під оподаткування.

Первинна правова передумова, що виявилася вразливою як у концептуальній, так

і практичній площині, міститься в Модельній податковій конвенції ОЕСР [4]. Проблема полягає в тому, що вона залишила простір для розроблення й реалізації резидентами Фінляндії та Кіпру стратегій уникнення оподаткування в Україні від здійснення на її території підприємницької (комерційної) діяльності.

У свою чергу, перша похідна передумова міститься в Конвенції між Урядом України й Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і майно (далі – українсько-фінська Конвенція) [5] і Конвенції між Урядом України й Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи (далі – українсько-кіпрська Конвенція) [6]. Так, відповідно до п. 1 ст. 7 обох двосторонніх Конвенцій, прибуток фінської або кіпрської компаній, по-перше, оподатковується тільки в державах, резидентами яких вони є, по-друге, може частково оподатковуватися в Україні водночас за однієї умови, а саме якщо підприємницька діяльність таких компаній на території нашої держави здійснюється через постійне представництво.

Рухаючись у методологічній площині від загального до окремого, варто наголосити, що суттєва модернізація значної кількості двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування через імплементацію Багатосторонньої конвенції не змінюватиме чинної редакції дефініції постійного представництва в частині його своєрідної інституціоналізації, тобто прив'язки до місця діяльності, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність нерезидента та яке є постійним (буквально, «фіксованим»).

Наведений компонент є важливим, але не єдиним, який здатний конституювати наявність постійного представництва нерезидента. При цьому також уважається, що компанії-нерезиденти мають постійне представництво в Україні, якщо певні суб'єкти приватного права діють в інтересах нерезидентів у статусі своєрідних «залежних агентів» (що синонімічно терміну «комерційні агенти», якщо оперувати понятійно-термінологічним апаратом Господарського кодексу України – ч. 2 ст. 295). Для визнання наявності постійного представництва дії таких агентів повинні охоплювати декілька нерозривно пов'язаних компонентів, які полягають у тому, що вони, по-перше, діють в інтересах нерезидентів, по-друге, мають повноваження укладати від їхнього імені договори

(контракти), по-третє, зазвичай (тобто систематично) реалізують такі повноваження.

Якщо воля та волевиявлення фінських і кіпрських компаній будуть спрямовані на здійснення підприємницької діяльності й сплату в Україні податку на прибуток у тій частині, що стосується їхніх постійних представництв (на загальних підставах відповідно до норм Податкового кодексу України), то конфлікту приватних і публічних економічних інтересів не виникатиме. Водночас саме з наведеного вище триєдиного підходу випливає основний вектор стратегій нерезидентів, спрямованих на уникнення оподаткування прибутку в Україні, що може бути здійснено через штучне уникнення статусу постійного представництва. Це передбачає свідоме «перетворення» агентських довірливих правовідносин формально в інші договірні зобов'язання з тією метою, щоб дії резидентів України в інтересах нерезидентів не розглядалися як такі, що створюють для останніх постійні представництва.

Правовим наслідком формально-юридичних маніпуляцій нерезидентів і резидентів із різними видами договорів стане виведення доходів із джерелом походження в Україні до іноземної податкової юрисдикції в повному обсязі. У свою чергу, такий негативний наслідок породжується зловживаннями нерезидентами нормами двосторонніх міжнародних угод, у яких передбачено певні особливості щодо осіб, які набувають правового статусу «агентів з незалежним статусом» у родовому значенні, що підлягає більш детальному розгляду далі в межах певної логіки викладення матеріалу.

Отже, для легальної, але нелегітимної несплати податку на прибуток в Україні фінським і кіпрським компаніям може бути цілком достатньо не вдосконалювати чинні бізнес-моделі. Можна лише здійснювати формалізацію діяльності на території України через тих же осіб, які de-facto продовжуватимуть учиняти ті сама дії, як і раніше, водночас de-jure виступатимуть в іншому статусі, зокрема як самостійні суб'єкти підприємництва, що діють в інтересах нерезидентів, але укладають контракти з третіми особами не від імені нерезидентів, а від власного імені.

Із широкого спектру поіменованих і правомірних непоіменованих договорів (контрактів) не відповідають бажанню для нерезидентів критеріям не лише агентський договір, а й, наприклад, дистриб'юторський або дилерський договір, кожен із яких укладається резидентом – суб'єктом підприємництва з контрагентом як від власного імені, так і у власних інтересах. Виходячи із цього,

приватноправовим інструментом досягнення мети, яка є бажаною для нерезидентів і небажаною для держави у сфері публічно-правових відносин – оподаткування, цілком може бути договір комісії, який укладається за дорученням і за рахунок нерезидента-комітента, але від імені комісіонера.

Як наголошено у Фінальному звіті ОЕСР щодо Заходу 7 Плану заходів BEPS, «є цілком очевидним, що в багатьох випадках договори комісії укладаються переважно з метою розмивання податкової бази тієї держави, де здійснено реалізацію товарів» [7, с. 15].

Центральну роль у правовому механізмі протидії штучному уникненню статусу постійного представництва за допомогою договорів комісії мають відіграти норми, які закріплено насамперед у ст. 12 Багатосторонньої конвенції. З огляду на значущість цієї норми, доцільним убачається наведення її диспозиції в дещо скороченому, але все ж досить значному обсязі. Дійсно, специфічна юридична техніка та велика кількість важливих аспектів, інтегрованих у єдиний правовий механізм протидії уникненню оподаткування через маніпулювання договірними конструкціями, потребує більш детального аналізу тих аспектів, які залишаються константами або стають змінними в процесі модернізації двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

Виходячи зі змісту п. 1 ст. 12 Багатосторонньої конвенції, якщо особа-резидент України діятиме в інтересах фінської компанії так, що систематично укладатиме контракти або систематично відіграватиме основну роль, що призводитиме до укладення контрактів, які регулярно укладатимуться без унесення компанією суттєвих змін, і ці контракти:

- a) укладені від її імені; або
- b) стосуються передачі права власності або надання права на використання майна, яким вона володіє чи яким має право користуватися; або
- c) стосуються надання нею послуг, ця компанія вважатиметься такою, що має постійне представництво в Україні щодо будь-яких видів діяльності, однак, за певними винятками, на чому буде окремо наголошено безпосередньо перед висновками.

У тій частині норми, де йдеться про наявність постійного представництва, якщо резидент України діятиме в Україні від імені фінської компанії так, що не разово, а систематично укладає контракти й ці контракти укладені від імені компанії (пп. «а» п. 1 ст. 12), простежується своєрідне «правонаступництво», тобто збереження концептуально-правових підходів, які реалізовано

в п. 5 ст. 5 українсько-фінської Конвенції, попередня редакція якої була чинною протягом багатьох років.

Заслугує на увагу новела Багатосторонньої конвенції, що стосуватиметься відносин, де резидент України діятиме певним чином в інтересах нерезидента й систематично відіграватиме основну роль, що призводитиме до укладення контрактів, що регулярно здійснюватиметься без унесення нерезидентом суттєвих змін. Функціональне призначення цього елементу норми – відіграти роль правового бар'єру на шляху формально-юридично правомірних, але недобросовісних з погляду держав узгоджених дій резидентів і нерезидентів, спрямованих на уникнення оподаткування. Сутність таких узгоджених дій проста й унаслідок цього майже «геніальна», оскільки це давало змогу нерезидентам раніше (а резидентам держав, із якими Україною не досягнуто спільності правових позицій щодо внесення змін до двосторонніх договорів, даватиме й у подальшому) імітувати відсутність постійного представництва. У цьому випадку реалізовувався юридичний маневр з обходу норм щодо «укладення контракту від імені нерезидента», який, як наслідок, давав змогу не здійснювати оподаткування в Україні.

Продовжуючи розгляд цього аспекту, зазначимо, що розширена норма Багатосторонньої конвенції передбачає виявлення наявності прямого причинно-наслідкового зв'язку між, з одного боку, діями резидента України в інтересах нерезидента, з іншого боку, укладенням безпосередньо нерезидентом договорів купівлі-продажу товарів, надання послуг тощо. Виходячи з такого концептуально-правового підходу, варто зазначити, що дії резидента України, наприклад, із рекламування товару нерезидента для цільової аудиторії з невизначеною кількістю осіб або навіть із його адресної презентації конкретним потенційним покупцям (що цілком може призвести до зростання обсягів продажів), не вважатимуться достатнім для визнання наявності в нерезидента постійного представництва та, відповідно, оподаткування в Україні його прибутку в частині, яка може бути зарахована до такого представництва щодо доходів, одержаних на території України.

У свою чергу, уважатиметься, що нерезидент має постійне представництво, якщо той же резидент України здійснить комплекс дій переддоговірного характеру, як-то: проведення попередніх переговорів з потенційним покупцем, демонстрація йому товарів нерезидента, подальше листування для узгодження умов договору, а нерезидент, у свою чергу,

de-jure в повному обсязі візьме на себе договірні зобов'язання, які він же й буде в подальшому виконувати, наприклад, поставляючи товари цьому вже реальному покупцю.

У цьому контексті доцільно наголосити, що локально ця частина норми (пп. «а» п. 1 ст. 12) не здатна вирішити проблему штучного уникнення статусу постійного представництва за допомогою договорів комісії. Дійсно, як і раніше, укладення контактів від імені нерезидента призводитиме до виникнення договірних зобов'язань саме в такого нерезидента і третіх осіб, наприклад, українських покупців за контрактами міжнародної купівлі-продажу товарів.

У розвиток наведеного твердження на особливу увагу заслуговує пп. «б» п. 1 ст. 12 Багатосторонньої конвенції, де акцент зроблено на контрактах, які стосуються передачі права власності або надання права на використання майна, яким володіє компанія-нерезидент або яким вона має право користуватися. Це альтернативне положення диспозиції правової норми можна визнати одним із найбільш потенційно дієвих правових бар'єрів на шляху штучного уникнення статусу постійного представництва через укладення договорів комісії.

Зазначеним положенням охоплюються також відносини, у яких резидент України укладатиме контракти з іншими резидентами України від власного імені, відповідно, не створюючи безпосередньо для нерезидента комплексу договірних прав та обов'язків. У свою чергу, резидент діятиме саме в інтересах нерезидента, оскільки матиме місце залучення останнього до безпосереднього виконання, як мінімум, частини договірних зобов'язань за таким договором. Отже, укладення договорів комісії з резидентами певних держав може призводити на нинішньому етапі до визнання наявності в них постійних представництв на території України з відповідними податковими наслідками.

У цьому контексті словосполучення «певних держав» потребує конкретизації шляхом визначення співвідношення офіційних правових позицій України та інших держав-учасниць Багатосторонньої конвенції щодо застосування п. 1 ст. 12 цієї Конвенції до їхніх двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. При цьому доцільно зазначити, що кожна держава має право зробити застереження щодо незастосування цієї статті в повному обсязі, наслідком чого буде залишення без змін чинних редакцій усіх двосторонніх угод такої держави про уникнення подвійного оподаткування.

Якщо Україна не вважала за доцільне реалізувати таке право, то, наприклад, Кіпр

виключив застосування ст. 12 Багатосторонньої конвенції до Конвенції між Урядом України й Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. У цьому контексті варто зазначити, що таку офіційну правову позицію Кіпру щодо України варто розглядати не як цілеспрямовано недружню саме до нашої держави, а як локальний прояв генеральної лінії його державної політики у сфері міжнародного оподаткування. Дійсно, спираючись на ст. 4 Багатосторонньої конвенції, Кіпр виключив застосування ст. 12 до двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування як із державами-членами ЄС, так й іншими офшорами, зокрема з коронним володінням Британської корони – Островом Мен. Отже, попри те що українсько-кіпрську Конвенцію Україною включено до переліку двосторонніх угод, на які поширюється дія Багатосторонньої конвенції, унаслідок чого низка положень цієї Угоди зазнали змін, саме п. 5 ст. 5 залишається в первинній редакції. Якщо лаконічно ретранслювати сутність цієї норми, то йдеться про те, що якщо особа діє в Україні в інтересах кіпрського підприємства, має та зазвичай використовує повноваження укладати контракти від імені цього підприємства, то воно розглядається як таке, що має постійне представництво.

Аналогічну редакцію мав також п. 5 ст. 5 українсько-фінської Конвенції, яка набрали чинність для України в далекому 1998 році. У цьому твердженні минулий час «мав» застосовано цілком свідомо й обгрунтовано, оскільки як Україна, так і Фінляндія зробили позитивні повідомлення, унаслідок чого, замість п. 5 ст. 5 зазначеної двосторонньої Конвенції, застосуванню підлягає інкорпорований до неї п. 1 ст. 12 Багатосторонньої конвенції, який детально розкрито вище.

Під час ратифікації Багатосторонньої конвенції Україною визначено 76 держав, на двосторонні угоди з якими вона бажала б розповсюдити дію цієї Конвенції. У свою чергу, за результатами аналізу правових позицій іноземних держав їх можна диференціювати в декілька груп за критерієм збігу інтересів у сфері міжнародного оподаткування в частині протидії штучному уникненню статусу постійних представництв через договори комісії, а саме держави:

1) умовно «фінської групи», які (як і Фінляндія) висловили намір розповсюдити дію Багатосторонньої конвенції на двосторонні угоди з Україною, – Бельгія, Данія, Франція, Туреччина, Румунія, Словаччина, Словенія, Саудівська Аравія, Японія;

2) умовно «кіпрської групи», які (як і Кіпр) зробили застереження та виключили

застування ст. 12 Багатосторонньої конвенції на двосторонні угоди з Україною, – Китай, Канада, Швеція, Литва, Латвія, Корея;

3) зробили застереження та виключили застування загалом Багатосторонньої конвенції на двосторонні угоди з Україною (до цієї групи належать як окремі держави-члени ЄС (Нідерланди, ФРН), так і відомі офшори – Панама, Сейшельські острови тощо) [8].

Не виділяючи окремо четверту групу держав, додатково можна звернути увагу на США. Так, з одного боку, двостороння угода зі США також включена Україною до загального переліку, водночас норми цієї угоди залишаються без будь-яких змін, оскільки США не зайняли якусь специфічну позицію щодо саме України, а поки що загалом дистанціюються від участі в Багатосторонній конвенції та навіть її ще не підписали [9].

Отже, на нинішньому етапі як платники податків, так і судові та податкові органи України мають брати до уваги, що для більшості держав «фінської групи» зміст норм, закріплених у п. 5 ст. 5, а для Японії п. 4 ст. 4, їхніх двосторонніх угод з Україною про уникнення подвійного оподаткування вже мають (а для Туреччини, Румунії матимуть – з моменту набрання чинності для них Багатосторонньої конвенції) іншу редакцію (станом на момент підготовки статті це ще не відображено в текстах двосторонніх угод, які містяться, наприклад, на офіційному сайті Верховної Ради України). Правовим наслідком локальних і загальних застережень держав, які зараховано до груп 2 і 3, є збереження аналогічних статей у неудоконаленій (чинній протягом багатьох років) редакції.

Пункт 1 ст. 12 Багатосторонньої конвенції перебуває в нерозривному системному зв'язку з іншим її пунктом, який кореспондується з нормою п. 6 ст. 5 українсько-фінської Конвенції. Так, з огляду на зміст цієї норми, уважалося, що фінська компанія не мала постійного представництва в Україні в разі здійснення підприємницької діяльності через, зокрема, комісіонера або іншого агента з незалежним статусом водночас з одним важливим застереженням, що такі особи-резиденти діяли в межах своєї звичайної діяльності. Зрозуміло, що в такому випадку до прибутку резидента України підлягали включенню лише доходи у вигляді комісійної винагороди, що не йде в жодне порівняння з обсягами доходів нерезидента у вигляді вартості реалізованих товарів, які йому належать на праві власності або які він реалізує як посередник, діючи в інтересах інших нерезидентів.

Якщо б у п. 2 ст. 12 Багатосторонньої конвенції було передбачено, що п. 1 ст. 12 не

застосовуватиметься, тобто вважатиметься, що фінська компанія не має на території України постійного представництва, якщо резидент України діятиме в інтересах такої компанії як незалежний агент у межах своєї звичайної діяльності, то можна було б констатувати дублювання попередньої редакції п. 6 ст. 5 українсько-фінської Конвенції.

Водночас новелою п. 2 ст. 12 Багатосторонньої конвенції є норма, яка також стала невід'ємною частиною українсько-фінської Конвенції, що звукує можливості маніпулювання правовим статусом агента з незалежним статусом і, як наслідок, можливості уникнення оподаткування прибутку в Україні. Виходячи зі змісту другого речення п. 2 ст. 12 Багатосторонньої конвенції, резидент України не вважатиметься агентом з незалежним статусом, якщо, зокрема, діятиме виключно від імені однієї або декількох фінських компаній, із якими він має правовий статус тісно пов'язаної особи.

У цьому контексті важливо звернути увагу на те, що такі відносини не врегульовано нормами українсько-фінської Конвенції, цю прогалину нині усунуто внаслідок імплементації Багатосторонньої конвенції. У свою чергу, попри невнесення змін і доповнень до українсько-кіпрської Конвенції, вона містила та зберігає подібну важливу норму щодо обмеження набуття статусу «незалежного агента». Так, виходячи зі змісту п. 6 ст. 5 українсько-кіпрської Конвенції, якщо діяльність агента здійснюється повністю від імені кіпрської компанії, а також якщо в їхніх комерційних і фінансових відносинах установлено умови, що відрізняються від тих, які могли б існувати між незалежними суб'єктами, то такий агент не вважатиметься агентом з незалежним статусом.

Здійснення власного аналізу щодо розглянутого вище аспекту з фінською специфікою зумовило інтерес до наукових публікацій фінських колег-правознавців із цієї проблематики. Не розглядаючи всієї сукупності підстав для визнання двох або групи осіб пов'язаними, передумови та наслідки проблеми варто проілюструвати на досить очевидному прикладі. Він стосується ситуації, коли материнська компанія-резидент однієї держави володіє часткою 100% у капіталі рецензента іншої держави, при цьому материнська компанія укладає з дочірньою зовнішньоекономічний договір комісії, що актуалізує питання наявності або відсутності постійного представництва нерезидента.

Як зазначив фінський правознавець Аапо Пессі (Aapo Pessi), саме в такій реальній, а не змодельованій ситуації, податкові та судові

органи Фінляндії зайняли протилежні позиції щодо визнання наявності постійного представництва в материнської компанії-резидента Данії, яка уклала контракт комісії зі своєю дочірньою компанією – резидентом Фінляндії. Фінський колега слушно визначив ключовий аспект, який дійсно може породжувати прийняття помилкових рішень правозастосовними органами, і наголосив: «Відносини між двома компаніями, які належать до групи пов'язаних осіб, не означають самі по собі того, що за своєю природою вони набувають характеру залежності» [10, с. 27–28]. Такий підхід є цілком коректним, оскільки відповідає міжнародно-договірним засадам, утіленим, зокрема, у п. 7 ст. 5 Модельної податкової конвенції ОЕСР, якій кореспондує норма аналогічного змісту дансько-фінської Конвенції про уникнення подвійного оподаткування. У свою чергу, такий же концептуально-правовий підхід реалізовано в п. 7 ст. 5 українсько-фінської Конвенції, виходячи зі змісту якої той факт, що фінська материнська компанія контролюватиме дочірню компанію-резидента України сам по собі не перетворюватиме останню в постійне представництво нерезидента.

Ризики помилкової кваліфікації виникають, якщо відносини юридичного контролю-підпорядкування між материнською та дочірньою компаніями будуть автоматично кваліфікуватись як такі, що нібито породжують набуття дочірньою компанією статусу «залежного агента». Оскільки це не відповідає наведеним міжнародно-договірним засадам, такі відносини не матимуть автоматичним наслідком утрату права на пільгове виключення для комісіонера, який діє в межах своєї звичайної діяльності як «незалежний агент», якщо при цьому дочірня компанія не діятиме виключно в інтересах материнської компанії та будуть відсутні умови, які детально розкрито вище (щодо п. 5 ст. 5 українсько-фінської Конвенції). Доцільно наголосити, що ризики помилок у сфері правозастосування зростатимуть у геометричній прогресії, якщо здійснювати аналіз п. п. 5–7 ст. 5 Модельної податкової конвенції ОЕСР, а також кореспондуючих їм норм Багатосторонньої конвенції та українсько-фінської Конвенції поза контекстом положень, зокрема п. п. 6.105, 6.109, 6.111, 6.113 Коментаря до неї.

Загальні правові підстави й особливості застосування зазначеного Коментаря для коректного вирішення широкого спектру проблемних питань у сфері міжнародного оподаткування можна розкрити в тому числі через аналіз постанов Верховного Суду. Так,

під час розгляду однієї зі справ у 2020 році судом касаційної інстанції наголошено, що загальним визнається підхід, за якого Коментарі застосовуються як додаткове джерело тлумачення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування [11]. При цьому Коментарі до типових моделей, зокрема до Конвенції ОЕСР, відповідають п. 3 ст. 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року. Унаслідок цього відповідні положення офіційного Коментаря до Модельної Конвенції ОЕСР повинні прийматися до уваги під час застосування двосторонніх Конвенцій, які підписано на її основі [12].

Переходячи до заключної частини статті й окреслюючи зв'язок між розкритими правовими аспектами й тими аспектами, що заслуговують на розкриття в майбутньому в межах єдиного перспективного напрямку наукового дослідження, доцільно звернути увагу на таке. Навіть за умови, що резидент України діятиме в інтересах нерезидента й систематично укладатиме контракти від імені нерезидента або від власного імені, що стосуватимуться передачі права власності чи надання права на використання майна, це не означає, що нерезидент однозначно вважатиметься таким, що має постійне представництво на території України.

Коректність такого твердження випливає із завершальної змістового складника п. 1 ст. 12 Багатосторонньої конвенції, яка визначає як виняток певні випадки, коли постійне місце здійснення діяльності нерезидента не вважатиметься його постійним представництвом. У цій нормі йдеться про важливий концептуально-правовий аспект, який стосується виключень з-під оподаткування нерезидентів під час здійснення ними певних видів діяльності, передбачених у двосторонніх угодах (конвенціях) про уникнення подвійного оподаткування. Під час правомірного використання таких виключень вони відіграють позитивну роль для розмежування різних видів представництв нерезидентів. У свою чергу, саме із цими виключеннями пов'язані інші стратегії штучного уникнення статусу постійного представництва, протидію яким зараховано до пріоритетних завдань у межах Заходу 7 Плану заходів BEPS, що становитиме предмет наступної наукової статті.

Висновки

Підсумовуючи викладене вище, можна зробити висновок, що висловлена Україною цілісна правова позиція щодо імплементації Багатосторонньої конвенції в частині протидії штучному уникненню статусу

постійних представництв за допомогою договорів комісії підлягає своєрідному розщепленню. Такий правовий феномен зумовлений різними позиціями держав, зокрема держав-членів ЄС, щодо застосування норм Багатосторонньої конвенції щодо постійних представництв загалом і щодо двосторонньої угоди про уникнення оподаткування з Україною зокрема. Унаслідок цього судові та податкові органи, а також платники податків – резиденти і нерезиденти – мають обов'язково враховувати, що з одними державами-членами ЄС норми двосторонніх договорів України щодо постійних представництв нерезидентів зберігають чинність у наявній редакції, з іншими – диспозиції таких норм суттєво удосконалено.

Список використаних джерел:

1. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата звернення: 19.03.2020).
2. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : Закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19> (дата звернення: 19.03.2020).
3. World Happiness Report 2020, March 20, 2020. URL: <https://worldhappiness.report/ed/2020/> (дата звернення: 02.04.2020).
4. OECD (2017) Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (дата звернення: 21.03.2020).

Volodymyr Korol. International treaty novelties of counteraction to artificial avoidance of the status of permanent representation by means of the commission agreement

The article is dedicated to the general principles and peculiarities of Ukraine's bilateral agreements (conventions) on avoidance of double taxation modernization aimed at addressing the issue of artificial avoidance of non-residents' permanent establishment status through commissionaire contracts.

Core conceptual vectors of such process are determined within the context of BEPS Project Action 7 Final Report completed within global project initiated by OECD and G20. In its turn, international treaty ground is constituted with the rules of Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting which was ratified by Ukraine in 2019.

For the purpose of illustrating, relevant key issues were researched by means of referring to the rules of bilateral Conventions on avoidance of double taxation of Ukraine with Finland and Cyprus. These states made reservations and notifications regarding their bilateral Conventions with Ukraine as Covered Tax Agreements which can be extrapolated towards international treaty relationships with the other foreign states in the field of international taxation as far as they are to be considered as representative.

Researched legal positions of abovementioned EU Member States determine important different consequences regarding either amending or preserving existing wording of relevant rules of bilateral Conventions which shall be taken into account by both taxpayers (residents and non-residents) and tax bodies as well as courts.

It's discovered quintessence of the Multilateral Convention's novelties incorporated in the text of Ukrainian-Finland Convention. Attention was focused on the key grounds determining widening of dependent agent

5. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і майно. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/246_621 (дата звернення: 25.03.2020).

6. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/196_016 (дата звернення: 25.03.2020).

7. OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> (дата звернення: 15.03.2020).

8. MLI Matching Database (beta) <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> (дата звернення: 02.05.2020).

9. Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting status (as of 13 May 2020). URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf> (дата звернення: 15.05.2020).

10. Aapo Pessi. Attribution of profits to permanent establishment in the post-beps environment Lokakuu 2018. P. 27–28. URL: https://www.utupub.fi/bitstream/handle/10024/146369/Aapo_Pessi_opinnayte.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 15.05.2020).

11. Постанова Верховного Суду від 12 лютого 2020 року, справа № 160/1061/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87602425> (дата звернення: 19.05.2020).

12. Постанова Верховного Суду від 24 травня 2019 року, справа № 826/3191/13-а. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81981690> (дата звернення: 19.05.2020).

status constituting non-resident's permanent establishment under conclusion, in particular, commissionaire contracts. Previously, conclusion of such contracts allowed the permanent establishment status and, accordingly, taxation of profits but only so much of them as is attributable to that permanent establishment to be avoided by non-residents within Ukrainian jurisdiction.

Alongside this, analysis of the new rule wording of OECD Model Tax Convention and corresponding rule of Multilateral Convention is provided. Such the rule was adopted with the aim at narrowing of options for independent agent status manipulating by taxpayers. It's implemented through stipulating the restriction that such a status shall not be recognized under condition, in particular, that a person acts exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is considered to be closely related.

Key words: tax avoidance, BEPS, Multilateral Instrument, independent agent, dependent agent, closely related persons.