

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Нікітін Володимир Вікторович

УДК 347.73(477):336.227.1

**ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ ВЗАЄМОДІЇ НАЦІОНАЛЬНОГО
І МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Дніпро – 2021

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Науково-дослідному інституті публічного права.

Науковий консультант –

доктор юридичних наук, професор

Журавльов Дмитро Володимирович,

Офіс Президента України,

заступник керівника Департаменту з питань громадянства, помилування,
державних нагород – керівник управління з питань помилування.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор,

член-кореспондент НАПрН України

Коломоєць Тетяна Олександрівна,

Запорізький національний університет,
декан юридичного факультету;

доктор юридичних наук, професор

Дрозд Олексій Юрійович,

Національна академія внутрішніх справ,

начальник відділу докторантури та ад'юнктури;

доктор юридичних наук, доцент

Віхляєв Михайло Юрійович,

Видавничий дім «Гельветика»,

заступник директора.

Захист відбудеться 23 квітня 2021 р. о 9:00 год. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 08.727.02 у Дніпропетровському державному університеті внутрішніх справ за адресою: 49000, м. Дніпро, просп. Гагаріна, 26.

З дисертацією можна ознайомитись у загальній бібліотеці Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ (м. Дніпро, просп. Гагаріна, 26).

Автореферат розіслано 19 березня 2021 р.

**Учений секретар
спеціалізованої вченої ради**

В. С. Березняк

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасні глобалізаційні процеси створюють сприятливий клімат для залучення держав до різноманітних форм міжнародно-економічної співпраці, передбачаючи плідну взаємодію і взаємозв'язок національних економічних систем. Наразі спостерігається розширення процесів інтеграції та інтенсифікації економіки, що значно вплинуло на збільшення кількості проблем, які потребують вирішення на міжнародній арені. Для подолання наявних перешкод необхідно напрацювати міжнародну законодавчу базу, яка регулювала б широке різноманіття елементів співпраці учасників світової спільноти. Найбільш гостро ця проблема постає щодо податкової сфери, позаяк податки «задають траєкторію руху» міжнародній торгівлі, інвестицій та міжнародних зв'язків. Адже ключовою передумовою ефективного функціонування системи оподаткування є стабільність податкового законодавства. Поглиблення процесів міжнародного співробітництва загострює багатоаспектність оподаткування. Як наслідок, на порядку денному має бути дослідження сучасного стану правової регламентації подвійного оподаткування у світі й визначення напрямків вирішення цієї проблеми в Україні.

Іноземні інвестиції, операції іноземних компаній можуть серйозно постраждати, якщо існує ризик подвійного оподаткування доходу від таких інвестицій. Сприятливий бізнес-клімат створюється, в тому числі й завдяки міжнародним конвенціям та угодам про уникнення цього виду оподаткування, які залучають надходження в Україну іноземних інвестицій.

Враховуючи збільшення обсягів торгівлі та інвестицій іноземних компаній, підвищується можливість виникнення міжнародних податкових спорів. Якщо їх залишати неврегульованими, вони можуть породжувати подвійне оподаткування, що створить перешкоди для міжнародної торгівлі та бізнесу. Ключова мета конвенцій та угод щодо уникнення подвійного оподаткування ґрунтується на ідеї створення сприятливого клімату для міжнародної торгівлі й інвестування шляхом зменшення податкових перепон, що перешкоджають вільному обміну товарами та послугами на світовому рівні. Водночас зменшення податкового тиску прискорить розвиток торгівлі та надходження інвестицій.

На практиці часто трапляються різні випадки виникнення подвійного оподаткування, як-то: (а) особа є резидентом однієї держави, одержує прибуток або має майно (капітал) в іншій, і обидві держави обкладають податком цей дохід або майно; (б) декілька держав обкладають податком увесь дохід, отриманий однією особою; (в) декілька держав обкладають податком одержаний в одній державі дохід особи, яка не є резидентом жодної із цих держав. Отже, подвійне оподаткування, засноване на визначенні

президентства, виникає щодо доходу, майна й капіталу будь-якої особи. У кожній окремії двосторонній угоді між державами вказується, що саме розуміється під терміном «резидентство», позаяк у різних країнах він може трактуватися по-різному.

У чинних податкових угодах держав, платники податків яких є резидентами, дотримуються двох головних принципів при усуненні подвійного оподаткування: (а) податкового звільнення, згідно з яким держава-резидент не оподатковує дохід, який згідно з конвенцією може оподатковуватися в іншій державі, і (б) податкового кредиту, що передбачає залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань. При цьому дуже важливим моментом є дотримання принципу недискримінації, відповідно до якого громадяни Договірної держави не повинні зазнавати в іншій державі будь-якого оподаткування, яке є більш обтяжливим порівняно з оподаткуванням пов'язаними з ним зобов'язаннями громадян останньої за тих же обставин.

Якщо за взаємною згодою між урядами обох держав суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності гарантується сприятливий податковий клімат, обидві вони отримують вигоду: (1) країна-експортер капіталу – у вигляді податків з доходів своїх резидентів, а (2) країна-імпортер залучає при цьому іноземні інвестиції в національну економіку. Таким чином, міжнародні податкові угоди сприяють підвищенню міжнародної комерційної активності, збільшення обороту капіталу між державами. Однак існує проблема щодо використання міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування через розбіжності у тлумаченні положень цих правочинів. По-перше, чимало положень таких документів мають загальний характер і недостатньо визначені, що суттєво ускладнює їх реалізацію в конкретній ситуації. Крім того, низка їхніх положень допускають нечіткість і неоднозначність використовуваних понять. По-друге, при реалізації міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування тлумачення їхніх положень повинно здійснюватися відповідно до міжнародного права, причому з урахуванням принципів національного права. По-третє, хоча міжнародні угоди і є частиною внутрішнього законодавства України, її судові органи не можуть трактувати ті чи інші положення в руслі їх відповідності внутрішнім правилам тлумачення, оскільки це може суперечити міжнародним зобов'язанням держави. Адже визначення приписів розглядуваних угод з питань уникнення подвійного оподаткування може стати вирішальним, якщо вони договірними державами трактуються по-різному. Внаслідок цього може виникнути ситуація, за якої належний механізм уникнення подвійного оподаткування не застосовується, або оподаткування взагалі не задіяне. З цієї точки зору важливо розглянути особливості механізму усунення й уникнення подвійного оподаткування, а також дослідити аспекти міжнародного співробітництва в зазначеній царині.

Науково-теоретичним підґрунтям цього дослідження є роботи вчених-

правознавців у галузі фінансового права: С.А. Баєва, О.С. Башняк, Л.К. Воронової, В.А. Дадалка, Ю.Г. Дем'янчука, Л.В. Жук, М.Д. Загряцкова, А.С. Захарова, С.В. Ківалова, В.В. Карпова, В.А. Кашина, А.Т. Ковальчука, А.Н. Козиріна, М. П. Кучерявенка, Л. Л. Лазебник, І. А. Ларютіної, П.В. Мельника, О.В. Мещерякової, В.М. Михалчича, О.І. Остапенка, Н.А. Падейського, С.Г. Пепеляєва, Дж. Пеппера, І.Ю. Петраша, С.В. Петкова, А.І. Погорлецького, Т.О. Проценка, Л.А. Савченко, Є.Я. Сорокіної, С.Ф. Сутиріна, А.В. Толкушкіна, Г.П. Толстоп'ятенко, А.А. Шакирянова, В.О. Шамрая, В.К. Шкарупи та ін. Однак названими науковцями висвітлювалися лише окремі елементи подвійного оподаткування, натомість комплексного його дослідження не провадилось.

Загальні проблеми правового регулювання уникнення подвійного оподаткування досліджував О.І. Максак («Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування», Київ, 2010 р.). Водночас С.М. Морозов дослідив правове регулювання усунення подвійного оподаткування («Правове регулювання усунення подвійного оподаткування», Ірпінь, 2010). У свою чергу наукова праця Ю.Г. Дем'янчук була присвячена організаційно-правовим засадам уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні («Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні», Київ, 2011 р.). В.М. Михалчич розкрив питання уникнення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків в міжнародному податковому праві («Уникнення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків в міжнародному податковому праві», Київ, 2014 р.). Втім І.Ю. Петраш у своїх наукових працях зосередив увагу на міжнародно-правових аспектах співробітництва України з питань подвійного оподаткування («Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування», Львів, 2003 р.). І.Я. Олендер з'ясував особливості впливу режиму усунення подвійного оподаткування на виконання податкового обов'язку («Вплив режиму усунення подвійного оподаткування на виконання податкового обов'язку», Харків, 2020 р.»).

Наведене свідчить про актуальність розкриття вищезазначених та інших питань з метою напрацювання наукових пропозицій і рекомендацій щодо міжнародної співпраці в умовах подвійного оподаткування.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження спрямовано на виконання Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. за № 5/2015, і Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2016–2020 роки, схваленої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 р., а також наукових програм Наукового інституту публічного права «Правове забезпечення розвитку підприємництва та органів місцевого самоврядування» (державна реєстрація № 0115U005255) та «Правове забезпечення прав, свобод

та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (державна реєстрація № 0115U005495).

Мета і задачі дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає в тому, щоб на підставі аналізу чинного законодавства України, вивчення проблем його застосування й досягнення наукових доробків вітчизняних і зарубіжних учених у відповідних галузях знань комплексно дослідити подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного й міжнародного правових режимів, а також сформулювати низку висновків, пропозицій і рекомендацій у цій царині.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені такі *задачі*:

- розкрити юридичну сутність правової категорії «подвійне оподаткування»;
- розглянути міжнародно-правовий досвід уникнення подвійного оподаткування;
- установити значення двосторонніх договорів як методу усунення цього виду оподаткування;
- з'ясувати стан правової регламентації запобігання подвійного оподаткування в Україні;
- спрогнозувати шляхи вдосконалення правового забезпечення уникнення й усунення такого оподаткування;
- виокремити види подвійного оподаткування;
- надати характеристику критеріїв резиденства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування;
- визначити сутність уникнення й усунення досліджуваного виду оподаткування;
- охарактеризувати методи уникнення й усунення подвійного оподаткування.

Об'єкт дослідження становлять правовідносини, що виникають у зв'язку з подвійним оподаткуванням.

Предметом дослідження є подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного й міжнародного правових режимів.

Методи дослідження. Для дослідження порушеної проблематики, отримання об'єктивного наукового результату і формулювання нових висновків використано низку загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. В основу наукових пошуків покладено діалектичний метод, що сприяв ґрунтованому вивченню подвійного оподаткування в умовах взаємозв'язку і взаємозумовленості національного й міжнародного правових режимів, що дозволило розкрити сучасний стан розглядуваного предмета (підрозділи 3.1, 3.2). Функціональний метод використано під час з'ясування внутрішньо-системних, міжсистемних і зовнішньо-системних зв'язків між видами подвійного оподаткування і критеріями резиденства й територіальності

(підрозділи 2.1, 2.2). Формально-логічний метод застосовувався у процесі критичного аналізу чинного національного й міжнародного правового доробку щодо подвійного оподаткування, що стало у нагоді під час розроблення пропозицій з удосконалення податкового законодавства (підрозділи 3.1; 3.2; 4.1; 4.2). Герменевтичний метод надав можливість з'ясувати сутність використовуваних понять при правовій регламентації подвійного оподаткування, зокрема сформульовано визначення правового поняття «подвійне оподаткування», з'ясовано сутність категорії «критерій резиденства», надано їх характеристику тощо (підрозділи 1.1, 1.2, 2.2, 3.1, 3.2).

Нормативну основу дослідження становлять Конституція України, Податковий кодекс України, міжнародні договори та двосторонні угоди, що регламентують окремі аспекти подвійного оподаткування.

Емпіричну базу дослідження становлять узагальнена судова практика із розгляду податкових спорів, результати діяльності фіскальних органів держави, публіцистичні, довідкові видання стосовно певних аспектів подвійного оподаткування.

Основні висновки, положення й результати цього дослідження ґрунтуються на поглибленому вивченні чинного податкового законодавства України, міжнародних і двосторонніх договорів, юридичних наукових і навчальних джерел, що стосуються розглядуваної царини.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є першою у вітчизняній доктрині фінансового права теоретико-прикладною роботою, в якій на підставі системного аналізу доробку вчених у галузі фінансового права, ґрунтовного вивчення внутрішньодержавного та міжнародного законодавства здійснено комплексне дослідження подвійного оподаткування, що сприяло виробленню низки нових теоретичних положень, напрацюванню практичних рекомендацій і пропозицій з розглянутих питань і розробленню авторського підходу до зазначеної тематики. Новизна поданого на захист рукопису роботи реалізується в таких науково-теоретичних положеннях, висновках і пропозиціях:

уперше:

- розроблено теоретичну концепцію того, що при уникненні податків має місце використання платником останніх спеціальних норм права, що надають можливість одержання податкових пільг на законній підставі. Саме термін «уникнення» корелює з поняттям «податкове планування», тоді як ухилення від податків полягає в порушенні платником податкового законодавства;

- аргументовано, що конструкція «усунення подвійного оподаткування» має вузьке й широке значення. У вузькому сенсі – це застосування спеціальних методів, що дозволяє врахувати раніше сплачений податок з тією ж самою податковою базою за той же самий податковий період при повторному оподаткуванні. У широкому розумінні ця правова конструкція

містить як заходи з усунення вже виниклого подвійного оподаткування, так і заходи, що запобігають подвійному оподаткуванню (з метою його уникнення);

- встановлено, що наявність правових презумпцій у механізмі правового регулювання усунення подвійного оподаткування справляє функціональне навантаження на сам механізм цього процесу;

- доведено, що створення таких оптимальних умов оподаткування державами призводить до вдосконалення його техніки, тобто тих юридичних прийомів і механізмів, застосуванням яких і регламентується оподаткування. Одним із таких юридичних прийомів є використання правових презумпцій при встановленні елементів податку. Правова презумпція – це ймовірне судження про передбачуваний факт, яке ґрунтується на зв'язку факту наявного (основна презумпція) і передбачуваного. При встановленні елементів податку передбачуваним фактом є платоспроможність платника;

- розроблено теоретичну концепцію, що подвійне оподаткування суперечить сутності принципу справедливості, який має два аспекти – справедливість по горизонталі і справедливість вертикалі. Перший розуміється так: особи, які знаходяться в рівному становищі і які отримали однаковий оподатковуваний дохід, повинні сплачувати податок за єдиною ставкою; другий означає, що до більш високих доходів повинні застосовуватися підвищені ставки податку.

удосконалено:

- розуміння критерію (принципу) резидентства, який передбачає, що всі резиденти країни підлягають у ній оподаткуванню з абсолютно всіх своїх доходів – як тих, що отримуються на території цієї країни, так і за її межами (необмежена податкова відповідальність), а нерезиденти сплачують податок тільки з доходів, що отримуються з відповідних джерел у цій країні (обмежена податкова відповідальність);

- науковий підхід до тлумачення критерію (принципу) територіальності, який встановлює, що оподаткуванню у країні підлягають лише доходи, які отримуються на її території; відповідно, будь-які доходи, які отримуються чи вилучаються за кордоном, звільняються від оподаткування у цій країні.

дістало подальшого розвитку:

- наукова позиція щодо функціонування базових способів вирішення проблеми подвійного оподаткування, а саме: (а) залік податку, сплаченого за угодою в одній державі-партнерці, при визначенні розміру податку, що підлягає сплаті також за угодою в іншій державі-партнерці; (б) звільнення від оподаткування в одній державі-партнерці (за угодою), якщо податки з них були сплачені в іншій державі-партнерці (також за угодою);

- науковий підхід до визнання сфери дії договорів про уникнення подвійного оподаткування, яка має не лише поширюватися на податки з доходів фізичних осіб, а й охоплювати обов'язкові платежі соціального характеру, що сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у вигляді

заробітної плати, роялті чи іншої винагороди.

Практичне значення одержаних результатів. Положення, висновки й рекомендації дисертації можуть бути використані у:

– *науково-дослідницькій діяльності* – з метою подальшого критичного вивчення й розкриття порушеної проблеми, прогнозування майбутніх шляхів розвитку питань, пов’язаних із подвійним оподаткуванням;

– *навчальному процесі* – при викладанні таких навчальних дисциплін, як «Фінансове право», «Податкове право», при написанні відповідних розділів підручників, навчальних посібників і курсів лекцій, а також при підготовці студентами наукових робіт;

– *правотворчості* – у процесі реформування й удосконалення чинного податкового законодавства й укладення двосторонніх договорів з питань подвійного оподаткування;

– *правозастосуванні* – при використанні наведених висновків, рекомендацій і пропозицій у діяльності спеціальних органів державної влади України.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення, висновки і пропозиції, сформульовані у дисертації, доповідалися на міжнародних науково-практичних конференціях: «Юридична наука: виклики і сьогодення» (м. Одеса, 8–9 червня 2018 р.); «Теорія і практика сучасної юриспруденції» (м. Київ, 7–8 грудня 2018 р.); «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети:» (м. Одеса, Україна, 18–19 січня 2019 р.); «Актуальні проблеми реформування системи законодавства України» (м. Запоріжжя, 25–26 січня 2019 р.); «Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні» (м. Одеса, Україна, 8–9 лютого 2019 р.); «Право як ефективний суспільний регулятор» (м. Львів, 15–16 лютого 2019 р.); «Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності» (м. Харків, 15–16 березня 2019 р.) «Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності» (м. Львів, 19–20 квітня 2019 р.); «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (м. Одеса, 17–18 січня 2020 р.); «Сутність та значення впливу законодавства на розвиток суспільних відносин» (м. Одеса, 13–14 березня 2020 р.);.

Публікації. Ключові теоретичні і практичні положення дослідження знайшли відбиття у двадцяти двох наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях (у тому числі п’яти в зарубіжному виданні) й у десяти тезах доповідей і наукових повідомлень на зазначених конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається із основної частини (вступу, чотирьох розділів, які містять дев’ять підрозділів, висновків), списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації становить 408 сторінок, з яких основного тексту – 354 сторінки. Список використаних джерел налічує 322 найменування і займає 31 сторінку. Додаток розміщено на 4-х сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, конкретизується його теоретичне і прикладне підґрунтя, сутність і стан розробки наукової проблеми, визначено зв'язок дисертації з науковими програмами, планами і темами на рівні держави, Національної академії правових наук України та Наукового інституту публічного права, окреслено в чому полягає основна мета роботи та її вплив на завдання, що стоять перед автором, охарактеризовано об'єкт вивчення в єдності з його предметом, розкрито змістовне наповнення його методологічної, нормативної та емпіричної основ, пояснено в чому полягає наукова новизна одержаних результатів, а також їх теоретичне та практичне значення, наведено відомості про апробацію результатів дисертації та наукові публікації, що відбивають ключові положення, визначено структуру й обсяг рукопису.

Розділ 1 «Правова природа подвійного оподаткування» містить три підрозділи.

У підрозділі 1.1 *«Наукові погляди на проблему подвійного оподаткування та юридична сутність правової конструкції «подвійне оподаткування»* з'ясовано, що у сучасній правовій доктрині подвійне оподаткування розглядається як у вузькому, так і у широкому значенні. У першому значенні ця правова категорія застосовується для визначення кола суспільних відносин, пов'язаних із державним оподаткуванням осіб, які тимчасово перебувають на території певної держави та підпадають під дію її податкової юрисдикції. Більше того, розглядуване поняття стосується випадків визначення процедури оподаткування доходів, які отримані резидентами за межами держави. У широкому ж розумінні подвійне оподаткування характеризує різні аспекти взаємодії податкових органів держав, дієвого обміну інформацією, запобігання міжнародному ухиленню від сплати податків на міжнародному рівні та інші питання співпраці держав у сфері оподаткування, які регламентовані багатосторонніми та двосторонніми договорами у податковій сфері.

Установлено, що подвійне оподаткування виникло на основі таких процесів:

- 1) поглиблення міжнародної економічної діяльності та інвестиційної активності;
- 2) збільшення податкових ставок на доходи до рівня коли подвійне оподаткування стало суттєвою перепорою для здійснення господарської діяльності.

Подвійне оподаткування виступає яскравим прикладом «перекосу» у співвідношенні приватних та публічних інтересів, коли, переслідуючи публічні інтереси – наповнення бюджету, держава шляхом екстенсивного використання податкового суверенітету встановлює податки, які вже

сплачувалися платником, порушуючи при цьому приватні інтереси з отримання прибутку (доходів), внаслідок чого платники податків вдаються до ухилення від сплати податків, згортання господарської діяльності в міжнародній сфері, що, у свою чергу, призводить до зменшення надходжень до бюджету, а отже, публічні інтереси, досягненням яких обґрунтовується запровадження подвійного оподаткування, не забезпечуються.

Констатовано, що подвійне оподаткування породжується комплексом причин – соціально-економічних; політичних; технічних; правових.

До соціально-економічних належать: необґрунтовано високий сукупний податковий тягар, що несе платник податків; оподаткування, що не враховує специфіку окремих видів фінансово-господарської діяльності (сезонність у сільському господарстві); відсутність у певні періоди оборотних активів, обумовлено специфікою окремих видів діяльності. Великий вплив чинить і нестабільність економічної ситуації в країні, коли держава не має сил забезпечити захист платника податків від фінансово-економічних криз. У цій ситуації платник прагне законними й незаконними способами створити гарантовані резерви, швидко дістати прибуток, перевести його в активи, що найменше піддаються впливу кризи. При цьому платник податків виходить із того, що сукупна вигода, яку він одержить у результаті здійснення податкового правопорушення, стане для нього настільки істотною, що навіть правові наслідки, які він понесе, будуть мати для нього менше значення (тобто сума прихованого податку буде більшою, ніж санкції за несплату).

Причини політичного характеру пов'язані з недостатньо повною реалізацією державою функцій податків. Регулювання за допомогою податків окремих видів діяльності на практиці практично не здійснюється, що збільшується кількість організацій, зайнятих у високоприбуткових секторах економіки (видобуток сировини, ресурсів або корисних копалин), що приводить до повної залежності економіки держави від динаміки вартості конкретного виду ресурсу.

Технічні причини пов'язані з недостатньо раціональним механізмом податкового контролю. Чинне податкове законодавство передбачає дуже значний обсяг різних видів бухгалтерської звітності по окремих видах податків, що покликана зробити фінансово-господарські операції «прозорими» для податкових органів, які не досягають мети. З одного боку, податкові органи не в змозі контролювати всі фінансово-господарські операції організації на основі надаваних їм документів, з іншого боку, платникові податків доводиться утримувати значний штат бухгалтерських співробітників.

Проблеми правового характеру зв'язуються з наявністю значної кількості протиріч, колізій у діючому податковому законодавстві. Це обумовлено вповільненим реагуванням на істотні зміни суспільних відносин. Платники податків, як правило, не зв'язують сплату податків і зборів з одержанням соціальних дотацій, пенсій, заробітної плати представникам

бюджетної сфери. Сплата податків і зборів, будучи конституційним обов'язком кожного громадянина, сприймається як відчуження частини коштів на користь невизначеного суб'єкта. Дана колізія у свідомості платника податків і провокує його на здійснення діянь, пов'язаних з ухилянням від сплати податків і зборів. До причин організаційного характеру належать існуючі недоліки в процесуальному забезпеченні реалізації приписів матеріальних податково-правових норм.

З'ясовано, що суттєвими юридично значимими ознаками подвійного оподаткування є: (1) тотожність його об'єкта, (2) ідентичність суб'єкта (платника податку) та строків сплати податку, а також (3) подібність чи аналогічність податкового платежу.

На підставі вищевказаного, притримуємось позиції, за якою подвійне оподаткування – це негативне правове явище, в результаті якого певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується подібними чи аналогічними податками більше ніж один раз в рамках однієї чи кількох юрисдикцій, за один і той самий податковий період.

Установлено, що неприпустимим є ототожнення подвійного оподаткування з пільгою. У низці міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачені випадки, при яких на тих чи інших суб'єктів не поширюються положення міжнародного договору. Обмеження дії міжнародного договору називається «обмеження пільг». Отже, оподаткування згідно з положеннями міжнародного договору є пільговими. Взаємне надання резидентам договірних держав права на одноразове оподаткування прирівняне до пільг. Пільгами по податках і зборах визнаються надаються окремим категоріям платників податків та платників зборів передбачені законодавством про податки і збори переваги в порівнянні з іншими платниками податків або платниками зборів, включаючи можливість не сплачувати податок чи збір або сплачувати їх у меншому розмірі. Тому суттєвою ознакою пільги є перевага.

Причиною, за якою представники різних держав укладають міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, є вільний міжнародний обмін товарами, роботами і послугами. Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування укладаються не з метою надати перевагу транснаціональним компаніям та іншим організаціям, доходи яких підпадають під оподаткування у двох і більше державах. Суть подвійного оподаткування полягає в тому, що організація стає зобов'язаною сплатити податок не в одній державі, а в кількох – двох і більше. Відповідно, податок, що підлягає сплаті, стає більше. Якщо організації, які не ведуть діяльність в іноземних державах та не отримують доходів з іноземних джерел, сплачують податок в однократному розмірі, то організації, які здійснюють діяльність в іноземних державах або отримують доходи з іноземних джерел, стають зобов'язаними сплачувати податок у два (або більше) рази більше, оскільки сплатити податок необхідно в іноземній державі, так і в державі – постійному місці

знаходження. Збільшення податкового тягара скорочує прибуток, який отримує особа, що здійснює міжнародну діяльність. Зменшення прибутку може зробити таку діяльність малопривабливою і ліквідувати міжнародний обмін товарами, роботами, послугами.

Доведено, що у результаті подвійного оподаткування виникають ситуації, коли особи, що знаходяться в рівному становищі і отримали однаковий оподатковуваний дохід, сплачують податок фактично за різними ставками: організації, які зазнали подвійного оподаткування, сплачують податок у подвійному (або більшому) розмірі. Таким чином, подвійне оподаткування суперечить сутності принципу справедливості. У сучасній науці фінансового права принцип справедливості має два аспекти: справедливість по вертикалі і справедливість по горизонталі. Принцип справедливості по горизонталі розуміється так: особи, що знаходяться в рівному становищі і отримали однаковий оподатковуваний дохід, повинні сплачувати податок за єдиною ставкою. Принцип справедливості по вертикалі означає, що до більш високих доходів повинні застосовуватися підвищені ставки податку.

У підрозділі 1.2 «Види подвійного оподаткування» вивчаються наукові підходи до визначення видів подвійного оподаткування.

Установлено, що у наукових ученнях з податкового права подвійне оподаткування залежно від форми вираження поділяють на: (а) юридичне та (б) економічне.

Під юридичним подвійним оподаткуванням розуміється випадок, коли на основі формальних (визначених податковим законодавством) підстав у однієї і тієї ж особи щодо аналогічного об'єкта оподаткування виникає обов'язок сплати податків декілька разів за один і той же період. Іншими словами, під час характеристики юридичного подвійного оподаткування основний акцент робиться на формальних юридичних підставах, зокрема, місце отримання доходу чи місце фактичного знаходження особи.

Економічне подвійне оподаткування вважається почерговим оподаткуванням одного і того ж об'єкта, але у різних платників податків, що може виникати як в межах однієї держави, так і на міжнародному рівні. Іншими словами, багаторазове економічне оподаткування виникає в зв'язку зі стягненням двох і більше податків з однієї економічної бази. Подвійне економічне оподаткування ситуація, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних отримувачів. На відміну від подвійного юридичного подвійне економічне здійснюється щодо доходів різних суб'єктів – платників податків, але з однією економічної бази. Прикладом подвійного економічного оподаткування є оподаткування прибутку, отриманого організацією, спочатку податком на прибуток, а потім її повторне оподаткування при розподілі серед засновників (акціонерів) податком на доходи фізичних осіб або податком на дохід, але вже в якості дивідендів.

Подвійне економічне може бути як внутрішнім, так і міжнародним. Подвійне юридичне оподаткування є оподаткування податками одного і того ж платника податків щодо одного і того ж об'єкта за один і той же період часу. Воно буває також двох видів: внутрішній (національний) та міжнародне.

Констатовано, що подвійне оподаткування також поділяють на внутрішнє і зовнішнє.

Внутрішнє подвійне оподаткування в державі виникає в тому випадку, коли аналогічний податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць. Зазначений вид подвійного оподаткування, як правило, породжують економічні чи політичні причини. Внутрішнє подвійне оподаткування проявляється за умови, коли податкова юрисдикція на підставі актів внутрішньодержавного законодавства передбачає для одного об'єкта оподаткування обов'язок сплати податку більше одного разу. Така ситуація можлива, приміром, у випадку паралельного оподаткування податком на прибуток як усього прибутку акціонерного товариства, так і дивідендів, які акціонери отримують в результаті перерозподілу цього ж прибутку.

У структурі внутрішнього подвійного оподаткування можна виділити два підвиди: вертикальне та горизонтальне подвійне оподаткування. Вертикальне подвійне оподаткування виникає при сплаті однакового податку на місцевому і державному рівні. Так, у Швеції сплачуються місцевий і державний прибутковий податок. Горизонтальне подвійне оподаткування виникає при оподаткуванні на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у визначенні об'єкта оподаткування. Наприклад, у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах вважаються доходом тільки доходи громадян, отримані в його межах; в інших – тільки доходи, отримані за межами штату; у третіх – всі види доходів.

Основна перевага внутрішнього подвійного оподаткування полягає в тому, що воно може бути усунено шляхом аналізу відповідних податкових механізмів та внесення змін до національного законодавства відповідної країни.

Причинами внутрішнього подвійного оподаткування є: по-перше, колізійність норм внутрішнього законодавства внаслідок його реформування або інших умов, пов'язаних з недосконалістю правотворчої роботи та податкової політики уряду; по-друге, потреба в мобілізації додаткових фінансових ресурсів, що свідомо планується державою, як, наприклад, у Швеції, де сплачується податок на доходи фізичних осіб на державному та місцевому рівні (вертикальне подвійне оподаткування), або в Україні, де на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у визначенні об'єкта оподаткування оподатковуються одночасно юридичні особи та їх акціонери (горизонтальне подвійне оподаткування).

Зовнішнє подвійне оподаткування виникає у випадках, коли до особи пред'являються податкові вимоги фіскальних органів двох (або більше) країн,

що обумовлюється різними підходами країн до питання взаємозв'язку суб'єкта і об'єкта оподаткування, що, в свою чергу, пояснюється різницею в податкових системах, економічній політиці, фінансових інструментах, особливостями національного законодавства тощо. Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування виникає в результаті зіткнення кількох самостійних податкових юрисдикцій, внаслідок чого проблема розмежування платника податку та визначення об'єкта оподаткування переходить за межі однієї держави.

Установлено, що науковці в сфері податкового права виділяють дійсне та можливе подвійне оподаткування. При дійсному подвійному оподаткуванні податки сплачуються в двох (або більше) державах, як наслідок, загальна сума податків значно збільшується, ніж при реалізації податкового обов'язку лише в одній державі. При можливому подвійному оподаткуванні відсутнє протиріччя вимог щодо сплати податків, але має місце право іншої держави в будь-який час передбачити стягнення податку, аналогічного тому, що вже був стягнений у першій державі. Подвійне оподаткування буде вважатися дійсним, якщо в результаті претензій декількох держав щодо реалізації прав на оподаткування, загальне податкове навантаження стане більш суттєвим, аніж навантаження, яке було б у одній державі, але з більш високим рівнем оподаткування.

Обґрунтовано висновок, що зовнішнє подвійне оподаткування також поділяється на пряме та непряме.

Прямим є неодноразове оподаткування одного об'єкта або суб'єкта оподаткування подібним або аналогічним податком протягом одного податкового періоду декількома країнами внаслідок конфлікту їх податкових юрисдикцій на здійснення прав на оподаткування, обумовлених податковим суверенітетом цих країн, і можливе за економічної тотожності суб'єктів,.

Натомість, непряме – це неодноразове оподаткування лише об'єкта, тобто подвійне оподаткування об'єкта при юридично різних суб'єктах, яке виникає у випадках, коли боржник в одній країні не може зменшити податкову базу за рахунок платежів, які він переводить на користь кредитора в іншій країні і обидва сплачують податки відносно цих платежів (наприклад, при сплаті аліментів між фізичними особами, процентів за кредитами, ліцензійних зборів тощо).

У підрозділі 1.3 *«Критерії резиденства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування»* здійснено порівняння деяких аспектів понять «податкове резидентство» і «громадянство фізичної особи». Обидва поняття характеризують суспільні відносини, що виникають між державою й фізичною особою. Характер останніх дозволяє стверджувати про наявність усталеного зв'язку між державою, з одного боку, і громадянином та резидентом – з другого. Громадянин має усталений політико-правовий зв'язок з державою, резидент усталений економіко-правовий зв'язок, що реалізується

через фінансові правовідносини.

Громадянство прямо може виступати критерієм податкового резидентства. Усталений економіко-правовий зв'язок між державою й особою, що є сутністю поняття «податкове резидентство», впливає не тільки з факту мешкання (перебування) на території держави. Одним із критеріїв податкового резидентства України передбачено наявність в особи тісних особистих чи економічних зв'язків (центру життєвих інтересів) в Україні. Для визначення більш тісних особистих зв'язків береться до уваги, між іншим, і місце проживання членів сім'ї цієї особи, а для визначення більш тісних економічних зв'язків – реєстрація останньої як суб'єкта підприємницької діяльності або як самозайнятої особи.

Поняття податкового резидентства України стосовно фізичної особи, охарактеризовано як усталений економіко-правовий зв'язок між платником податків і державою, що впливає з територіальної причетності особи до держави, економічних інтересів, тісних особистих зв'язків, громадянства особи й реалізується в податкових правовідносинах з приводу об'єкта оподаткування з метою деталізації податкового обов'язку платника податків. Критерії податкового резидентства є засобами виявлення такого зв'язку в механізмі його встановлення, передбаченому національним законодавством держави.

Критерій (принцип) резидентства означає, що всі резиденти країни підлягають оподаткуванню в цій державі щодо всіх своїх доходів – як тих, що надходять на території цієї країни, так і за її межами (так звана необмежена податкова відповідальність), а нерезиденти – тільки щодо доходів, які надходять із джерел у цій країні (тобто обмежена податкова відповідальність).

Критерій (принцип) територіальності передбачає, що оподаткуванню у країні підлягають лише доходи, які надходять на її території; а ось доходи, які отримуються чи вилучаються за кордоном, звільняються від оподаткування у цій країні.

Доведено, що стосовно першого критерію, береться до уваги тільки характер перебування (проживання) платника податку на національній території, другий – ґрунтується суто на національній приналежності джерела доходу. Всі сучасні угоди, як правило, базуються на понятті “резидент”, що охоплює всіх юридичних і фізичних осіб, на яких одна чи обидві країни, що домовляються поширюють режим необмеженої податкової відповідальності.

Розділ 2 «Правові засади уникнення й усунення подвійного оподаткування» охоплює два підрозділи.

У підрозділі 2.1 «Уникнення й усунення подвійного оподаткування: сутність категоріального апарату» здійснено розмежування між такими механізмами як «податкове планування», «уникнення оподаткування» та «ухилення від оподаткування». Спільним між ними є те, що вони виражають певне корегування податкового обов'язку, використовуються для

характеристики поведінки платника податків та зборів, яка пов'язана зі зменшенням сум податків та зборів, які підлягають сплаті.

Встановлено, що основною суттєвою ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчої норми, яка суперечить інтересу законодавця, який втілив його у податковій нормі. При цьому з'ясування мети податкового законодавчого акта пов'язується не з вузько текстуальним аналізом змісту акта, а співставленням його з економічною та податковою політикою держави. До категорії «уникнення» слід включати як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачає усунення подвійного оподаткування, що закріплюється в правових нормах національного законодавства та міжнародних податкових угод (форму правомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), так і незаконне ухилення, що включає незаконні механізми відповідного уникнення (форму неправомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування),

Ухилення від сплати податків здійснюється шляхом недотримання правових норм – як внутрішньодержавного законодавства, так і податкових угод, у той час як уникнення – це недопущення багаторазового оподаткування, а також застосування правових приписів з метою отримання переваг у податковій сфері.

Уникнення оподаткування як суперечливий вид поведінки, який хоч формально і не порушує закон, проте часто йде на певне зловживання недосконалістю останнього, знаходиться посередині. Ухилення від сплати податків на міждержавному рівні є наслідком конфлікту приватних та публічних інтересів, обумовленого опортуністичною мотивацією платника податків щодо сплати податків та зборів. З ухиленням від сплати податків провадиться боротьба як на національному, так і на міждержавному рівні. Проте способи і методи такої боротьби залежать від виду ухилення від податків.

При уникненні оподаткування відбувається застосування платником податків норм права, які дають можливість одержання податкових переваг на законній підставі. Категорія «уникнення» межує з правовою конструкцією «податкове планування», тоді як ухилення від оподаткування означає порушення податкового законодавства. Причиною ухилення від оподаткування у багатьох випадках є брак інформації, тому засобом протидії цьому явищу можуть послужити санкції, спрямовані на удосконалення якості та обсягів інформації між податковими органами в межах угод про уникнення подвійного оподаткування.

Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування здійснюється за допомогою укладення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування або шляхом прийняття внутрішньодержавних нормативно-правових актів, що передбачають уникнення подвійного

оподаткування.

Поняття «усунення подвійного оподаткування» має два значення: (а) вузьке і (б) широке.

У вузькому сенсі усунення подвійного оподаткування – застосування спеціальних методів, що дозволяють врахувати раніше сплачений податок з однією і тією ж податкової бази за один і той же податковий період при повторному оподаткуванні. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування передбачає прийняття відповідних правових норм, на підставі яких виникла можливість подвійного оподаткування доходів усувається шляхом застосування відповідних методів, які дозволяють врахувати раніше сплачений податок при повторному оподаткуванні. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування здійснюється як в рамках національного, так і міжнародного права.

У широкому розумінні поняття «усунення подвійного оподаткування» включає в себе як заходи щодо усунення вже виник подвійного оподаткування (усунення подвійного оподаткування), так і заходи щодо запобігання подвійного оподаткування (з метою уникнення подвійного оподаткування).

З метою недопущення можливості міжнародного подвійного оподаткування держави укладають двосторонні або багатосторонні міжнародні договори, що передбачають або усунення подвійного оподаткування, або способи його уникнення. Можливе також усунення подвійного оподаткування на рівні міжнародних організацій, міжнародних союзів (наприклад, в рамках Європейського Союзу) та інших об'єднань держав.

У підрозділі 2.2 «Методи уникнення й усунення подвійного оподаткування» аргументовано, що методи є складником механізму боротьби із таким явищем як подвійне оподаткування, який унормовано як приписами двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, так і положеннями актів внутрішньодержавного правового порядку.

Обстоюється позиція, відповідно до якої як самостійний комплексний інститут фінансового права України слід позиціонувати методи уникнення подвійного оподаткування. Це відносно автономний структурний підрозділ у системі відповідної галузі національного права, адже норми, що його утворюють, належать до однорідного предметного середовища, і чинять вплив на ті ж самі або споріднені суспільні відносини. Розглядуваний інститут має своєю основною визначальною метою запобігання та боротьбу із подвійним оподаткуванням. Останні процеси проходять після використання (а) інститутів резиденства чи обмеженої податкової юрисдикції, а також (б) спеціальних правил звільнення від оподаткування окремих видів доходів.

Таким чином, система методів уникнення подвійного оподаткування покликана слугувати сукупністю дієвих і результативних способів, засобів і прийомів вирішення відповідної проблеми. Такі методи у правозастосовній діяльності вживаються на підставі (а) міжнародних договорів України у царині

уникнення подвійного оподаткування і (б) національних законодавчих актів.

Виходячи зі змісту багатьох міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, як способи вирішення цієї нагальної проблеми, слід виокремити:

1) залік податку, який був сплачений у певній державі-партнері згідно з угодою, при визначенні розміру податку, що підлягає сплаті в іншій державі-партнері за цією угодою;

2) звільнення від оподаткування в одній державі-партнері за відповідною угодою у випадку, якщо податки були сплачені в іншій державі-партнері.

У результаті проведеного комплексного дослідження встановлено, що наразі існує декілька шляхів та засобів припинення ухилення від сплати податків, які охоплюють систему завдань щодо покращення правотворчості та правозастосування, зокрема:

1) поліпшення та оптимізація податкового законодавства;

2) попередження податкових правопорушень;

3) підвищення відповідальності за порушення податкового законодавства та її невідворотність;

4) зменшення сукупного податкового навантаження, позаяк високі податкові ставки – ключова причина порушення податкових приписів за логікою платника податків.

Під час аналізу можливостей уникнення міжнародного подвійного оподаткування ключовим є те, що ця проблема може бути врегульована шляхом укладення двосторонніх чи багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Поряд з цим, слід також враховувати важливість регламентації особливостей уникнення міжнародного подвійного оподаткування шляхом включення відповідних приписів до законодавства України.

Установлено, що в міжнародній практиці використовуються такі види методів усунення подвійного оподаткування, як-от:

1) вирахування, який припускає, що після сплати податку на прибуток його сума віднімається з податкової бази як витрати;

2) виключення чи звільнення, застосовуваний у Франції, Швейцарії, Аргентині та в інших країнах. При застосуванні цього методу, із податкової бази виключаються доходи, отримані з іноземних джерел;

3) податкового кредиту, який застосовується в Німеччині, Данії, Фінляндії, США і низці інших країн. Сутність цього методу полягає в заліку сплачених за кордоном податків в рахунок зменшення зобов'язань платника податку щодо сплати податку в своїй країні;

4) метод відстрочення – зміст якого полягає у виключення з податкової бази доходів, отриманих з іноземних джерел, до моменту їх ввезення в країну постійного місцезнаходження або країну, в якій є резидентом платник податків.

На міждержавному рівні до методів уникнення зовнішнього подвійного оподаткування відносяться:

- 1) податкового кредиту – як повний, так і звичайний кредит. Звичайний кредит може бути кредитом з обмеженням по країнам, кредитом з обмеженням по категоріям доходів або кредитом без обмежень;
- 2) звільнення доходів шляхом повного зменшення, прогресивного зменшення та зменшення зі збереженням доходів, що оподатковуються;
- 3) негативного звільнення шляхом повного звільнення та прогресивного звільнення;
- 4) податкового відрахування шляхом інтегрального чи звичайного відрахування, а також відрахування шляхом разової знижки чи із застосуванням умовної податкової знижки.

При цьому, систему методів уникнення ЗПО на внутрішньодержавному рівні доречно доповнити методом «податкового авуару».

Розділ 3 «Міжнародне співробітництво у сфері подвійного оподаткування» складається з двох підрозділів.

У підрозділі 3.1 *«Міжнародно-правовий досвід уникнення подвійного оподаткування»* доведено, що держава через застосування норм міжнародних договорів забезпечує своїм платникам податків усвідомлення їх податкового положення і надає їм впевненості, що це положення буде таким самим і в іншій країні. Головним завданням міжнародно-правового договору про усунення подвійного оподаткування є забезпечення взаємодії держав зі створення умов для ефективного і справедливого оподаткування, що відповідає національним інтересам.

Обстоюється позиція, що основна мета міжнародного співробітництва у сфері оподаткування – усунення подвійного оподаткування і недискримінація платників податків. Міжнародне співробітництво по податкових питаннях між владою різних країн дозволяє розв'язувати спірні питання, щодо подвійного оподаткування й застосування податкових законів, а також здійснювати обмін інформацією з метою боротьби з ухилянням від сплати податків, проводити діяльність по боротьбі з міжнародною злочинністю в цій сфері. Більше того, співробітництво на міжнародному рівні у формі укладання міжнародних податкових угод сприяє встановленню гарантій з незастосування дискримінаційного оподаткування відносно громадян і резидентів договірних країн. Ці зобов'язання є винятково важливою умовою, що забезпечує виконання різних економічних угод і домовленостей, спрямованих на забезпечення свободи торгівлі, оскільки вони стосуються всіх податків, а не тільки охоплених даною угодою.

Міжнародна співпраця у податковій сфері містить цілу базу методів, розроблених і унормованих спільною діяльністю податкових органів держав і міжнародних організацій в царині оподаткування. Кожен метод ґрунтується на нормативно-правових приписах, що створює можливість

проводити контроль за діяльністю платників податків не лише в межах держави, але і за її межами, а також має специфічні характеристики, особливості й переваги.

Для глибокого й всебічного аналізу рис, властивостей та факторів кожного із методів запроваджується їх наукова класифікація. Необхідність такої класифікації зумовлена:

- 1) браком її в наукових джерелах;
- 2) потребою диференціації;
- 3) потребою здійснення компаративіського аналізу та виявлення недоліків кожного методу.

Наведені методи різняться ступенем вивченості й практичного застосування, обсягом і структурою витрат, але мають однакову мету – зменшення випадків ухилення від оподаткування і збільшення надходжень до бюджету. Така класифікація має наступну структуру: (а) обмін податковою інформацією; (б) допомога в стягненні податків; (в) одночасна паралельна податкова перевірка як за кордоном, так і на національному рівні.

У підрозділі 3.2 *«Двосторонній договір як метод усунення подвійного оподаткування»* констатовано, що, укладаючи договір про усунення подвійного оподаткування, країни повинні визначити, які правила та методи необхідно застосувати та закріпити їх в міжнародному договорі/угоді. Усунення на міждержавному рівні шляхом укладення міжнародних договорів/угод є вибором двох або більше країн, які домовляються про усунення подвійного оподаткування, обрання правил, методів та закріплення їх в такому договорі/угоді.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування варто класифікувати таким чином: загальні угоди про уникнення подвійного оподаткування; спеціальні угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Автором поділяється науковий підхід, що предметом загальних угод про уникнення подвійного оподаткування є відносини, які виникають у зв'язку з подвійним оподаткуванням. Цей вид податкових угод поширюється на будь-які податкові відносини незалежно від сфери дії платника податків. У свою чергу, спеціальні угоди про уникнення подвійного оподаткування застосовуються виключно до податкових відносин, що мають місце в певних сферах, наприклад, авторських прав.

У країнах, що дотримуються моністичної і дуалістичної концепцій, статус угод про уникнення подвійного оподаткування не є однаковим, в обох випадках норми угод, за умови дотримання стосовно них процедури інкорпорації, застосовуються поряд з національними законодавчими актами в сфері оподаткування і навіть у частині регулювання податкових правовідносин з іноземним елементом мають пріоритет над нормами національних законів. Разом з тим, у країнах з дуалістичною концепцією застосування угод може бути обмежено або навіть цілком виключено без

їхньої денонсації шляхом прийняття законодавчого акту, що встановлює інший порядок оподаткування, ніж передбачений відповідною угодою, тоді як у країнах з моністичною концепцією, що визнають примат міжнародного права, обмеження або припинення застосування зазначених угод можливе тільки в результаті їхньої повної або часткової денонсації.

В одних державах податкові угоди автоматично стають частиною внутрішнього права з моменту набуття чинності (Бельгія, Нідерланди, США), в інших для цього потрібне підтвердження, наприклад, парламенту (Італія, ФРН), або окрім парламентського схвалення прийняття окремого внутрішнього закону, що містить текст угоди (Австралія, Австрія, Великобританія, Ізраїль, Канада, Шрі-Ланка). Однак, незважаючи на включення податкових угод у внутрішнє законодавство, норми, які містяться в таких угодах, не перестають бути міжнародними. В іншому випадку проблеми вибору між міжнародно-правовою і внутрішньою нормами для врегулювання конкретної ситуації не існувало б, і в усіх без винятку державах діяв би принцип „*lex posterior derogate legi priori*” (наступний закон заміняє попередній). Більшість же держав додержуються положень Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р., що забороняє посилатися на внутрішнє законодавство для виправдання факту невиконання міжнародних договорів. Відстоюється позиція, що необхідність включення зазначених вище норм у внутрішнє законодавство пов'язана винятково з забезпеченням можливості застосування податкових угод на території держави.

Основні переваги угод про уникнення подвійного оподаткування полягають в наступному: роз'яснення прав на стягнення податків для кожної держави та запобігання ухилення від сплати податків.

Доведено, що встановлюючи презумпцію ідентичності певних внутрішньодержавних податкових режимів щодо конкретних суб'єктів та об'єктів оподаткування, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування чітко визначають зміст принципу адекватності, забезпечуючи досягнення консенсусу між державами на міжнародному рівні щодо податкових питань.

Структурні елементи міжнародної угоди про уникнення подвійного оподаткування поступово розвивають зміст принципу адекватності правового регулювання протидії міжнародному подвійному оподаткуванню. Керуючись особливостями принципу адекватності, можна назвати структурні елементи податкової угоди про уникнення подвійного оподаткування: (а) сфера дії податкової юрисдикції, а також податки, на які поширюються приписи конкретних договорів чи угод та територія, на якій чи щодо якої діє угода чи договір; (б) презумпція ідентичності внутрішньодержавних податкових режимів щодо певних об'єктів та суб'єктів оподаткування; (в) основи співпраці держав щодо забезпечення ефективності правового регулювання протидії міжнародному подвійному оподаткуванню.

Розділ 4 «Удосконалення правового регулювання у сфері подвійного оподаткування» містить два підрозділи.

У підрозділі 4.1 «Стан правової регламентації запобігання подвійного оподаткування в Україні» встановлено, що основним проблемним аспектом в оподаткуванні залежних особистих послуг є те, що на сьогодні сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування стосується виключно податків з доходів фізичних осіб, тому залишаються поза межами регулювання обов'язкові платежі соціального характеру, які сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у вигляді заробітної плати чи іншої винагороди. Загалом, вказане питання повинно бути предметом регулювання спеціальних міждержавних угод стосовно так званих «соціальних податків».

Відстоюється позиція, що важливим аспектом оподаткування доходів від залежним особистих послуг є визначення обмежень із принципу джерела отримання доходу залежно від видів діяльності за наймом, та оподаткування доходів від окремих робіт за наймом виключно на підставі принципу резидентства фізичної особи. Доходи від «особистих послуг» як окрема група доходів фізичних осіб характеризуються спільним режимом оподаткування, визначеним у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування. Таке оподаткування побудоване на основі принципів джерела отримання до резидентства фізичної особи-вигодонабувача, при цьому перший принцип за загальним правилом є основним при оподаткуванні доходів від «особистих послуг фізичної особи». Встановлення системи усунення подвійного оподаткування доходів фізичної особи від «залежних особистих послуг» потребує одночасного вирішення договірними державами питання про уникнення подвійного оподаткування соціальними платежами, які не входять в сферу дії договору про уникнення подвійного оподаткування. При укладенні чи зміні договорів про уникнення подвійного оподаткування потребує вирішення питання надання спеціального режиму оподаткування доходів від окремих видів за наймом, зокрема доходів журналістів та технічних спеціалістів будівельних чи монтажних майданчиків.

Для удосконалення процедур механізму уникнення подвійного оподаткування в Україні пропонується закріпити порядок, за яким резиденти України зобов'язані декларувати доходи, отримані за кордоном, а на фіскальні органи покласти обов'язок зі здійснення перевірки відповідності задекларованих даних. Для запровадження такого порядку запропоновано норми п. 13.5 ст. 13 Податкового кодексу України викласти в такій редакції:

«13.5. Резиденти України зобов'язані декларувати доходи, отримані за кордоном шляхом подання відповідної заявки до податкових органів. В іншому випадку зазначені суб'єкти притягатимуться до відповідальності за недостовірність відомостей, наведених у деклараціях відповідно до чинного законодавства України. Органи Державної податкової служби України провадять перевірку відповідності інформації, наданої платником податків,

конкретним фактичним даним і певному міжнародному договору, а також факту зарахування до бюджету відповідних сум податку».

У підрозділі 4.2 «Шляхи вдосконалення правового забезпечення уникнення й усунення подвійного оподаткування» встановлено, що на рівні міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачено розподіл доходів фізичних осіб на три групи. Першу групу охоплюють доходи, отримані від незалежної особистої діяльності, зокрема, доходи від надання професійних послуг – наукової, літературної, артистичної, викладацької чи іншої незалежної діяльності. Другу групу формують доходи, отримані від роботи за наймом, зокрема, заробітна плата та інші види винагород. До третьої групи належать специфічні види доходів, зокрема, доходи певних категорій осіб, для яких на міжнародному рівні передбачено особливості уникнення або зменшення подвійного оподаткування. Це, приміром: гонорари, доходи (включаючи пенсії), які сплачуються державними фондами або фондами адміністративно-територіальних одиниць чи пенсії недержавних фондів; доходи спортсменів та артистів; винагороди, стипендії та інші платежі, які отримують науковці, студенти, стажисти та ін.

Констатовано, що правове регулювання усунення подвійного оподаткування в рамках міжнародного права має такі недоліки:

1) відсутність однаковості в укладених угодах і конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, неточність формулювань окремих понять та прогалини щодо оподаткування цілої низки доходів не сприяють усуненню подвійного оподаткування;

2) різне співвідношення національного і міжнародного права в кожній окремо взятій країні, а також невідповідність норм національного права укладеним міжнародним договорів перешкоджають усуненню подвійного оподаткування. Крім того, у багатьох угодах і конвенціях відображені не всі види доходів, щодо яких можливе подвійне оподаткування.

Доведено, що наявність правових презумпцій в механізмі правового регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування справляє функціональне навантаження на сам механізм оподаткування. Держави беззаперечно зіштовхуються з проблемою створення співрозмірного режиму оподаткування. Ця співрозмірність полягає в тому, що податковий тягар розподіляється на основі фактичної платоспроможності платників податків. І тому, для забезпечення своїх національних інтересів держави повинні потурбуватися про створення таких правових умов, які дозволяли б суб'єкту з мінімальними затратами заплатити податок і при цьому володіти достатніми засобами для подальшого ведення діяльності. Тому можна передбачити, що оптимальним варіантом для держави є розробка і прийняття в рамках міжнародного співробітництва заходів по запобіганню міжнародного подвійного оподаткування. Від вирішення цього питання залежить майнове становище національних суб'єктів як потенційних платників податків, а також

привабливість економічного простору держави для іноземних інвесторів.

Саме тому створення таких оптимальних умов державами веде до ускладнення техніки оподаткування, тобто тих юридичних прийомів і механізмів, застосуванням яких регулюється процес оподаткування. Одним із таких юридичних прийомів є використання правових презумпцій при встановленні елементів податку. Правова презумпція – це ймовірне судження про передбачуваний факт, яке базується на зв'язку наявного факту (основна презумпція) і факту передбачуваного. Передбачуваним фактом при встановленні елементів податку виступає платоспроможність платника податку.

Укладаючи міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, держави розподіляють між собою права на оподаткування певних видів доходів, які утворюються у зв'язку із здійсненням діяльності їхніх резидентів. Адекватність такого правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню полягає в тому, щоб визначити кому із двох договірних держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Тобто основна суть укладення угод про уникнення подвійного оподаткування полягає у забезпеченні фінансових інтересів договірних держав, і, водночас, узгодженні цих інтересів таким чином, щоб не ставити ці держави в дискримінаційне положення одну проти одної, а також в гарантуванні для держав отримання справедливої частки доходу у бюджет, а для платників податків – що їхні доходи (майно, капітал) не будуть оподатковуватися повторно.

ВИСНОВКИ

У висновках дисертації на основі аналізу та узагальнення теорії подвійного оподаткування, наукових поглядів, положень чинного національного законодавства, зарубіжного та міжнародного досвіду, матеріалів судової практики наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми щодо шляхів вдосконалення правового забезпечення уникнення й усунення подвійного оподаткування. Основні з них такі:

1. Подвійне оподаткування – це негативне явище, при якому певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується понад один раз подібними чи аналогічними податками в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій за той самий відрізок часу (податковий період).

Суттєвими юридично значущими ознаками цього правового явища є такі,

- 1) тотожність об'єкта оподаткування;
- 2) ідентичність суб'єкта (платника податку) та строків сплати податку;
- 3) подібність чи аналогічність податкового платежу.

2. Сучасні вчені поділяють подвійне оподаткування, залежно від форми вираження, на юридичне й економічне. Під першим мається на увазі ситуація, коли в силу (встановлених податковим законодавством) формальних підстав в тієї ж самої особи щодо того ж самого об'єкта оподаткування виникає обов'язок сплатити податки більше одного разу за той же самий період. Іншими словами, при визначенні юридичного подвійного оподаткування основна увага приділяється формальним юридичним підставам, а саме місцю отримання доходу або ж місцю фактичного перебування особи. Другим видом такого оподаткування є послідовне оподаткування того ж самого (з економічної точки зору) об'єкта в різних платників податків. Економічне подвійне оподаткування виникає як усередині однієї держави, так і на міжнародному рівні. Інакше кажучи, багаторазове економічне оподаткування виникає у зв'язку зі стягненням двох і більше податків з однієї економічної бази. Ця ситуація, коли з того ж самого доходу податок сплачують кілька його послідовних отримувачів.

3. Подвійне оподаткування поділяють на внутрішнє й зовнішнє. Перше виникає в державі у разі, коли той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць. Цей вид подвійного оподаткування має місце, як правило, в силу причин, що мають економічний або ж політичний характер, за умови, коли одна податкова юрисдикція на підставі актів національного законодавства встановлює для одного об'єкта оподаткування обов'язок сплати податку більше одного разу. Друга виникає, коли до особи пред'являються податкові вимоги фіскальних органів двох (або більше) країн, що зумовлюється різними підходами останніх до питання взаємозв'язку суб'єкта й об'єкта оподаткування, що, у свою чергу, пояснюється різницею в податкових системах, економічній політиці, фінансових інструментах, в особливостях національного законодавства тощо. Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування має місце внаслідок зіткнення декількох самостійних податкових юрисдикцій, унаслідок чого проблеми розмежування платника податку й визначення об'єкта оподаткування виходять за межі однієї держави.

4. Розрізняють також дійсне й можливе подвійне оподаткування. При першому податки підлягають сплаті у двох або більше державах, а загальна сума податків значно більша, а ніж при виконанні податкового обов'язку в одній державі. У другому випадку (з можливим подвійним оподаткуванням) колізії вимог про сплату податків немає, а виникає право іншої держави на підставі суверенітету в будь-який час (наприклад, після набуття чинності податкової угоди) встановити податок, аналогічний стягненому в попередній державі.

5. Виокремлюють пряме й непряме зовнішнє оподаткування. Прямим є неодноразове оподаткування одного об'єкта або суб'єкта подібним або аналогічним податком протягом одного податкового періоду кількома

країнами внаслідок конфлікту їхніх податкових юрисдикцій на здійснення прав на оподаткування, зумовлених податковим суверенітетом цих країн. Вона є можливим за економічної тотожності суб'єктів. Непряме – це також неодноразове подвійне оподаткування, але лише об'єкта при юридично різних суб'єктах, яке має місце, коли боржник в одній країні не може зменшити податкову базу за рахунок платежів, які він переказує на користь кредитора в іншій країні. При цьому обидва сплачують податки щодо зазначених платежів (приміром, при сплаті аліментів між фізичними особами, відсотків за кредитами, ліцензійних зборів тощо).

6. Поняття «податкове президентство України» стосовно фізичної особи можна охарактеризувати як усталений економіко-правовий зв'язок між платником податків і державою, що впливає з територіальної причетності особи до держави, її економічних інтересів, тісних особистих зв'язків, громадянства й реалізується в податкових правовідносинах з приводу об'єкта оподаткування з метою деталізації її податкового обов'язку як платника податків. Критерії податкового резидентства є засобами виявлення такого зв'язку в механізмі його встановлення, передбаченому національним законодавством.

7. Критерій (принцип) резидентства передбачає, що всі резиденти країни підлягають у ній оподаткуванню стосовно абсолютно всіх своїх доходів – тих, що отримуються як на території цієї країни, так і за її межами (так звана необмежена податкова відповідальність), а нерезиденти оподатковуються лише стосовно доходів, що отримуються із джерел у цій країні (обмежена податкова відповідальність). Тоді як критерій (принцип) територіальності, навпаки, означає, що оподаткуванню в країні підлягають лише доходи, які отримані на її території; відповідно, будь-які доходи, одержані чи вилучені за кордоном, звільняються в цій країні від податків.

8. Основною ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчого положення, що суперечить інтересу законодавця, який втілює його в податковій нормі. До категорії «уникнення» необхідно включати як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, якою передбачається усунення подвійного оподаткування, що закріплюється у правових нормах національного законодавства й міжнародних податкових угодах (форма правомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), так і незаконне ухилення, що включає незаконні механізми відповідного уникнення (форма неправомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування). Інакше кажучи, до поняття «уникнення» варто підходити як до узагальнюючого, що включає в себе усунення ЗПО й ухилення від сплати податків.

9. При ухиленні від сплати податків завжди має місце порушення тих чи інших правових норм (внутрішнього законодавства, податкових угод), тоді як уникнення – це недопущення багаторазового оподаткування, а також

законне використання правових норм з метою отримання податкових переваг.

10. Конструкція «усунення подвійного оподаткування» має вузьке й широке значення. У вузькому сенсі усунення подвійного оподаткування – це застосування спеціальних методів, що дозволяють урахувати раніше сплачений податок з тієї ж самої податкової бази за той самий податковий період при повторному оподаткуванні. Правове регулювання усунення такого явища передбачає прийняття відповідних правових норм, на підставі яких з'явиться можливість усунути подвійне оподаткування доходів шляхом застосування відповідних методів, які при повторному оподаткуванні дозволяють урахувати раніше сплачений податок. Правова регламентація усунення цього виду оподаткування здійснюється в рамках як національного, так і міжнародного права.

11. У широкому значенні поняття «усунення подвійного оподаткування» включає в себе як заходи з усунення подвійного оподаткування, яке вже виникло, так і заходи щодо запобігання подвійному оподаткуванню з метою його уникнення.

12. Методи уникнення подвійного оподаткування необхідно позиціонувати як самостійний комплексний інститут фінансового права України. Це відносно автономний структурний підрозділ у системі відповідної галузі національного права, адже норми, що його утворюють, належать до однорідного предметного середовища і впливають на ті ж самі або споріднені суспільні відносини. Аналізований інститут має своєю основною визначальною метою запобігання та боротьбу із подвійним оподаткуванням. Останні процеси відбуваються після використання (а) інститутів резиденства чи обмеженої податкової юрисдикції, а також (б) спеціальних правил звільнення від оподаткування окремих видів доходів. Отже, методи є самостійним інститутом механізму уникнення подвійного оподаткування та оптимальним способом подолання подвійного оподаткування й застосовуються на підставі міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування й приписів внутрішньодержавного законодавства у сфері оподаткування.

13. У рамках угод про уникнення подвійного оподаткування використовуються в основному два способи вирішення проблеми подвійного оподаткування: (а) залік податку, який був сплачений за угодою в одній державі-партнерці, при визначенні розміру податку, що підлягає сплаті в іншій державі-партнерці (теж за угодою); і (б) звільнення за угодою від оподаткування в одній державі-партнерці, якщо податки з них були сплачені в іншій державі-партнерці (теж за угодою).

14. До методів уникнення ЗПО на міждержавному рівні належать: (а) метод податкового кредиту у вигляді кредиту повного і звичайного; при цьому звичайний буває у вигляді кредиту з обмеженням за країнами, з обмеженням за категоріями доходів, без обмежень, так званого зекономленого

податку; (б) метод звільнення доходів від оподаткування у вигляді зменшення повного, прогресивного і зі збереженням оподатковуваних доходів; (в) метод негативного звільнення доходів від оподаткування у вигляді звільнення повного і прогресивного; (г) метод податкового відрахування у вигляді відрахування інтегрального, звичайного, відрахування шляхом разової знижки, та із застосуванням умовної податкової знижки. Методи уникнення ЗПО на національному рівні ще можна доповнити методом податкового авуару.

15. Досліджені в цій науковій роботі угоди поділяються на загальні і спеціальні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Предметом перших є відносини, що виникають у зв'язку із подвійним оподаткуванням. Цей вид податкових угод поширюється на будь-які податкові відносини незалежно від сфери дії платника податків. Другі застосовуються виключно до податкових відносин, що мають місце у певних сферах, наприклад, у сфері авторських прав.

16. У країнах, що дотримуються моністичної й дуалістичної концепцій, статус угод про уникнення подвійного оподаткування не є однаковим. В обох випадках норми угод за умови дотримання стосовно них процедури інкорпорації застосовуються поряд з національними законодавчими актами у сфері оподаткування. Навіть у частині регулювання податкових правовідносин з іноземним елементом вони мають пріоритет над нормами національних законів. Разом із тим у країнах з дуалістичною концепцією використання угод може бути обмежено або навіть цілком виключено без їх денонсації шляхом прийняття законодавчого акта, що встановлює інший порядок оподаткування, аніж передбачений відповідною угодою. У країнах з моністичною концепцією, які визнають примат міжнародного права, обмеження або припинення застосування зазначених угод можливе лише за умови повної або часткової денонсації.

17. Основним проблемним аспектом в оподаткуванні залежних особистих послуг є те, що на сьогодні сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування стосується виключно податків з доходів фізичних осіб, а тому залишаються поза межами регулювання обов'язкові платежі соціального характеру, які сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у вигляді заробітної плати чи іншої винагороди. Загалом же це питання повинно бути предметом регламентації спеціальних міждержавних угод стосовно так званих соціальних податків. Не менш важливим аспектом оподаткування доходів від залежних особистих послуг є визначення обмежень із принципу джерела отримання доходу залежно від видів діяльності за наймом, а також оподаткування доходів від окремих робіт за наймом виключно на підставі принципу резидентства фізичної особи.

18. З позиції спільного режиму оподаткування мають бути відображені доходи, які отримують фізичні особи. Такий режим визначається у міжнародних договорах України про уникнення подвійного оподаткування.

При цьому у питанні резидентства фізичної особи-вигодонабувача принцип джерел отримання відповідних доходів необхідно позиціонувати як наріжний. Він же є ключовим під час оподаткування доходів фізичної особи від надання особистих послуг.

Надзвичайно важливо, що формування ефективної системи усунення подвійного оподаткування доходів є неможливим без одночасного правового впорядкування на міждержавному рівні проблем уникнення відповідного оподаткування соціальними платежами.

Ознаками спеціального режиму у порушеному питанні характеризується оподаткування доходів від певних видів роботи за наймом (зокрема, журналістів, фахівців будівельних чи монтажних організацій тощо). Такий режим зумовлює укладення і внесення змін до договорів про уникнення подвійного оподаткування

19.3 метою оптимізації в Україні процесів уникнення ЗПО варто передбачити порядок, відповідно до якого резиденти будуть зобов'язані декларувати доходи, отримані за кордоном, а на податкові органи необхідно покласти обов'язок щодо перевірки відповідності задекларованих доходів. Для запровадження на практиці такого порядку пропонується норми п. 13.5 ст. 13 ПКУ викласти в такій редакції:

«13.5. Резиденти України зобов'язані декларувати доходи, отримані за кордоном шляхом подання відповідної заявки до податкових органів. Інакше зазначені суб'єкти притягатимуться до відповідальності за недостовірність відомостей, наведених у деклараціях відповідно до чинного законодавства України. Органи Державної податкової служби України проводять перевірку відповідності інформації, наданої платником податків, конкретним фактичним даним і певному міжнародному договору, а також факту зарахування до бюджету відповідних сум податку».

20. Усі активні доходи фізичних осіб у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування поділено на 3 групи. Першу групу охоплюють доходи, отримані від незалежної особистої діяльності, зокрема, доходи від надання професійних послуг – наукової, літературної, артистичної, викладацької чи іншої незалежної діяльності. Другу групу формують доходи, отримані від роботи за наймом, зокрема, заробітна плата та інші види винагород. До третьої групи належать специфічні види доходів, зокрема, доходи певних категорій осіб, для яких на міжнародному рівні передбачено особливості уникнення або зменшення подвійного оподаткування. Це, приміром: гонорари та доходи, включаючи пенсії, які сплачуються державними фондами або фондами адміністративно-територіальних одиниць, та пенсії недержавних фондів; доходи спортсменів та артистів; винагороди, стипендії та інші платежі, які отримують науковці, студенти, стажисти та ін.

21. Правові презумпції в механізмі правового регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування справляють функціональне

навантаження на сам механізм оподаткування. Держави зазвичай зіштовхуються з проблемою створення співрозмірного режиму оподаткування. Ця співрозмірність полягає в тому, що податковий тягар розподіляється на підставі фактичної платоспроможності платників податків. А тому для забезпечення своїх національних інтересів держави повинні потурбуватися про створення таких правових умов, які дозволяли б суб'єктові з мінімальними затратами заплатити податок, володіючи при цьому достатніми засобами для подальшого проведення своєї діяльності. Можна передбачити, що оптимальним варіантом для держави є опрацювання і прийняття в рамках міжнародного співробітництва заходів щодо запобігання міжнародного подвійного оподаткування. Від вирішення цього питання залежить майнове становище національних суб'єктів як потенційних платників податків, а також привабливість економічного простору держави для іноземних інвесторів. Створення ж таких оптимальних умов державами призводить до ускладнення техніки оподаткування, тобто тих юридичних прийомів і механізмів, за допомогою яких регулюється цей процес. Одним із таких юридичних прийомів і є використання правових презумпцій при встановленні елементів податку. Правова презумпція – це ймовірне судження про передбачуваний факт, яке ґрунтується на зв'язку факту наявного (основна презумпція) і передбачуваного. Передбачуваним фактом при встановленні елементів податку є платоспроможність платника податку.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких відображено основні результати дослідження:

Статті в періодичних фахових виданнях України:

1. Нікітін В. В. До проблеми установлення резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 1. Том 5. С. 107-112.
2. Нікітін В. В. Критерії резидентства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 2. Том 2. С. 111-116.
3. Нікітін В. В. До проблеми визначення поняття уникнення та ухилення від подвійного оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 2. Том 5. С. 188-192.
4. Нікітін В. В. До проблеми зловживання правом у сфері оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Випуск 1. Том 2. С. 145-149.
5. Нікітін В. В. Зарубіжний досвід усунення подвійного оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 2. Том 3.

С. 127-131.

6. Нікітін В. В. До характеристики основних методів уникнення подвійного оподаткування в Україні. *Юридична наука*. 2019. № 6. С. 131-135.

7. Нікітін В. В. Місце міжнародних угод у системі правового регулювання уникнення й усунення подвійного оподаткування. *Юридична наука*. 2019. № 7. С. 149-155.

8. Нікітін В. В. До характеристики методів уникнення зовнішнього подвійного оподаткування на міждержавному рівні. *Юридична наука*. 2019. № 8. С. 98-103.

9. Нікітін В. В. Податкове звільнення та податковий кредит, як способи уникнення й усунення подвійного оподаткування. *Юридична наука*. 2019. № 9. С. 101-105.

10. Нікітін В. В. Становлення та розвиток міжнародного законодавства у сфері усунення подвійного оподаткування. *Юридична наука*. 2019. № 10. С. 77-81.

11. Нікітін В. В. Сутність та зміст постійного представництва як способу уникнення подвійного оподаткування. *Юридична наука*. 2019. № 11. С. 85-89.

12. Нікітін В. В. До питання уникнення зовнішнього подвійного оподаткування на міждержавному рівні шляхом укладення міжнародних правочинів. *Юридична наука*. 2019. № 12. С. 90-94.

13. Нікітін В. В. Теоретико-правові проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні. *Актуальні питання вітчизняної юриспруденції*. 2019. Спецвипуск. Том 2. С. 176-180.

14. Нікітін В.В. Двосторонній договір як метод усунення подвійного оподаткування. *Юридична наука*. 2020. № 1. С. 121-125.

15. Нікітін В. В. До характеристики змісту принципу адекватності в міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування. *Юридична наука*. 2020. № 2. С. 130-134.

16. Нікітін В. В. До характеристики правових засад запобігання подвійного оподаткування в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Випуск 3. Том 2. С. 166-170.

17. Нікітін В. В. Поняття незалежних та залежних особистих послуг в контексті уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Випуск 6. С. 152-156.

Статті в зарубіжних періодичних наукових виданнях:

18. Никитин В.В. Понятие и особенности двойного налогообложения в отечественной и зарубежной литературе. *Право и политика*. 2019. № 1. С. 181-185 (Киргизька Республіка).

19. Никитин В.В. Правовая природа и причины двойного налогового обложения. *Право и политика*. 2019. № 2. С. 134-138 (Киргизька Республіка).

20. Никитин В.В. К характеристике международного двойного

налогообложения. *Право и политика*. 2019. № 3. С. 211-215 (Киргизька Республіка).

21. Никитин В. В. К характеристике внешнего и внутреннего двойного налогообложения. *Право и Закон*. 2020. № 1. С. 211-115 (Киргизька Республіка)

22. Никитин В. В. Зарубежный опыт определения критериев резидентства и территориальности при регулировании двойного налогообложения. *Право и Закон*. 2020. № 2. С. 91-95(Киргизька Республіка).

Наукові праці, в яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження:

1. Нікітін В. В. До характеристики подвійного оподаткування, яке засновано на протиріччях, що мають місце в однотипних податкових механізмах. *Теорія і практика сучасної юриспруденції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 7-8 груд. 2018 р.)*. Київ : Центр правових наукових досліджень, 2018. С. 77-80.

2. Нікітін В. В. Критерії резидентства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування у Великобританії. *Юридична наука: виклики і сьогодення : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 8-9 черв. 2018 р.)*. Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67-69

3. Нікітін В. В. До проблеми правової невизначеності вимог до перекладу довідки про резидентство. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети : матеріали Міжнар. науково-практичної конференції (м. Одеса, 18-19 січ. 2019 р.)*. Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 31-33.

4. Нікітін В. В. Податкове звільнення й податкове відрахування як методи усунення подвійного оподаткування. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 25-26 січ. 2019 р.)*. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2019. С. 91-94.

5. Нікітін В. В. Теоретичний зміст поняття подвійне оподаткування. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 8-9 лют. 2019 р.)*. – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2019. С. 51–54

6. Нікітін В. В. До проблеми визначення напрямків припинення ухилення від сплати податків. *Право як ефективний суспільний регулятор: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 15-16 лют. 2019 р.)*. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 56–59

7. Нікітін В. В. Сутність та зміст двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. *Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 15-16 бер. 2019 р.)*. Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88-90.

8. Нікітін В. В. Сутність та призначення податкового контролю. *Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 19-20 квіт. 2019 р.).* Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 32-34.

9. Нікітін В. В. Шкідливі наслідки подвійного оподаткування. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 17-18 січ. 2020 р.).* Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 61-63.

10. Нікітін В. В. До проблеми визначення поняття податкове резидентство. *Сутність та значення впливу законодавства на розвиток суспільних відносин : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 13-14 бер. 2020 р.).* Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 25-28.

АНОТАЦІЯ

Нікітін В. В. Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, Дніпро, 2021.

У дисертації встановлено, що подвійне оподаткування – це негативне явище, за якого певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз подібними чи аналогічними податками в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій, за той самий відрізок часу (податковий період).

До ознак подвійного оподаткування віднесено: тотожність об'єкта оподаткування; тотожність суб'єкта оподаткування; тотожність термінів сплати податку; ідентичність податкового платежу. Першою ознакою подвійного оподаткування є те, що в результаті виникнення такого явища підлягає обкладенню податком визначений об'єкт оподаткування. Другою рисою подвійного оподаткування є ідентичність платника податку. Саме виходячи із цих ознак подвійного оподаткування, формується механізм міжнародного подвійного оподаткування, оскільки правило обмеженого податкового обов'язку передбачає норми щодо обкладення податком об'єкта оподаткування, а правило необмеженого податкового обов'язку у своїй конструкції містить норми щодо визначення резидентського статусу платника податку. Третьою ознакою подвійного оподаткування є обкладення об'єкта оподаткування платника податку більш ніж один раз подібними чи аналогічними податками. Наступною ознакою подвійного оподаткування є здійснення оподаткування платника податку однією чи кількома самостійними

податковими юрисдикціями. Саме в результаті аналізу такої ознаки можливо встановити вид подвійного оподаткування, оскільки оподаткування державою в межах податкової юрисдикції зумовлює внутрішнє подвійне оподаткування, а участь кількох юрисдикцій при оподаткування визначеного об'єкта платника податку – зовнішнє (міжнародне) оподаткування. Ще однією необхідною ознакою подвійного оподаткування є його здійснення стосовно тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за той самий відрізок часу (податковий період).

У дисертації стверджується, що основною ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчої норми, яка суперечить інтересу законодавця, який втілює його у податковій нормі. До категорії «уникнення» необхідно включати як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачає усунення подвійного оподаткування, що закріплюється в правових нормах як національного законодавства, так і міжнародних податкових угод (форму правомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), так і незаконне ухилення, що включає незаконні механізми відповідного уникнення (форму неправомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), тобто підходити до поняття «уникнення» як до узагальнюючого, яке включає в себе усунення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків.

Автором доведено, що поняття «усунення подвійного оподаткування» має вузьке і широке значення. У вузькому сенсі усунення подвійного оподаткування – це застосування спеціальних методів, що дозволяють врахувати раніше сплачений податок з тією ж самою податковою базою за той самий податковий період при повторному оподаткування. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування передбачає прийняття відповідних правових норм, на підставі яких можливість подвійного оподаткування доходів, що виникла, усувається через застосування відповідних методів, які дозволяють врахувати раніше сплачений податок при повторному оподаткування. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування здійснюється як в рамках національного, так і міжнародного права.

У широкому розумінні поняття «усунення подвійного оподаткування» включає в себе як заходи щодо усунення подвійного оподаткування (усунення подвійного оподаткування), що вже виникло, так і заходи щодо запобігання подвійному оподаткуванню (з метою уникнення подвійного оподаткування).

У дисертації аргументовано, що методи уникнення подвійного оподаткування є самостійним комплексним інститутом, який застосовується для повної ліквідації явища подвійного оподаткування після застосування інституту резиденства або інституту обмеженої податкової юрисдикції та спеціальних правил про звільнення від оподаткування окремих видів доходів. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування є самостійним

інститутом організаційно-правового механізму уникнення подвійного оподаткування. Методи є ефективним засобом вирішення проблеми юридичного подвійного оподаткування та застосовуються на підставі міжнародних угод і національного законодавства держави про уникнення подвійного оподаткування.

У рамках угод про уникнення подвійного оподаткування переважно використовуються два основні способи вирішення проблеми подвійного оподаткування: залік податку, який був сплачений в одній державі-партнерці за угодою, при визначенні розміру податку, що підлягає сплаті в іншій державі-партнерці за угодою; звільнення від оподаткування в одній державі-партнері за угодою у разі, якщо податки з них були сплачені в іншому державі-партнері за угодою.

Ключові слова: *подвійне оподаткування, резидент, платник податків, усунення та уникнення подвійного оподаткування, податковий обов'язок, податкова презумпція.*

SUMMARY

Nikitin V. V. Double taxation in the context of interaction between national and international tax regimes. – The manuscript.

The thesis is for a Doctoral Degree of Law in the field 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information law. – Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs, Dnipro, 2021.

The thesis states that double taxation is a negative phenomenon in which a particular entity or entity is taxed more than once by similar or similar taxes within one or more fiscal jurisdictions over the same period of time (tax period).

The features of double taxation include: the identity of the object of taxation; the identity of the taxable person; the identity of tax payment terms; the identity of the tax payment. The first sign of double taxation is that, as a result of the occurrence of the above phenomenon, a taxable object is subject to taxation. The second feature of double taxation is the identity of the taxpayer. Exactly on the basis of these double taxation features, an international double taxation mechanism is formed, since the limited tax liability rule provides for taxation of the taxable entity and the unlimited taxation rule contains rules for determining the resident status of the taxpayer. The third sign of double taxation is that the taxpayer is taxed more than once with similar or similar taxes. Another sign of double taxation is that the taxpayer is taxed by one or more independent tax jurisdictions. As a result of the analysis of such a feature, it is possible to establish the type of double taxation, since taxation by the state within the tax jurisdiction determines internal double taxation, and the participation of several jurisdictions in the taxation of a certain taxpayer object is external (international) taxation. Another necessary sign of double taxation

is that it applies to the same entities or entities, usually for the same length of time (tax period).

The dissertation states that the main sign of attribution of actions to avoidance of taxation is the implementation of the legislative norm, which contradicts the interest of the legislator who embodied it in the tax norm. The category "avoidance" includes both legal tax evasion caused by legal regulations that provide for the elimination of double taxation, which is enshrined in the legal norms of both national law and international tax treaties (a form of lawful conduct in the context of double taxation avoidance), and unlawful evasion, including unlawful mechanisms of appropriate avoidance (a form of misconduct in the context of avoidance of double taxation), ie to approach the concept of "avoidance" as a generalization that includes eliminating STDs and tax evasion.

The author has proved that the concept of "elimination of double taxation" has two meanings: narrow and broad. In the narrow sense of eliminating double taxation - the use of special methods that allow you to take into account previously paid tax with the same tax base for the same tax period when re-taxing. The legal regulation of elimination of double taxation implies the adoption of the relevant legal norms, on the basis of which the possibility of double taxation of income arose, by applying appropriate methods that allow to take into account previously paid tax on re-taxation. The legal regulation of the elimination of double taxation is exercised both within national and international law.

In the broad sense, the concept of "double taxation" includes both measures to eliminate double taxation (elimination of double taxation) and measures to prevent double taxation (to avoid double taxation).

The dissertation argues that the methods of avoiding double taxation is an independent complex institute, which is used for the complete elimination of the phenomenon of double taxation after applying the institute of residence or institute of limited tax jurisdiction and special rules for exemption from taxation of certain types of income. methods of avoiding international double taxation is an independent institution of the legal and legal mechanism for avoiding double taxation. The methods are an effective means of solving the problem of legal double taxation and are applied on the basis of international agreements on the avoidance of double taxation and national legislation of the state.

In the framework of double taxation treaties, there are mainly two main ways of dealing with the problem of double taxation: the deduction of tax paid in one partner country by agreement, when determining the amount of tax payable in another partner country by agreement; exemption from taxation in one partner country if the taxes were paid in the other partner country by agreement.

In the dissertation it is shown that the methods of avoiding STIs at the interstate level include: the method of tax credit in the form of full and ordinary credit; tax savings »; the method of declining income in the form of a complete reduction, a progressive reduction and a decrease while maintaining taxable income;

the method of negative release in the form of full release and progressive release; the method of tax deduction in the form of integral deduction, ordinary deduction, deduction by one-time discount, deduction with the use of conditional tax discount, and methods of avoiding STDs at the national level can be supplemented by the method of tax holdings.

The main problematic aspect in the taxation of dependent personal services is that today the scope of double tax treaties concerns solely taxes on personal income, so social payments paid by an individual upon receipt of income in the form of an individual remain outside the scope of regulation. salary or other remuneration. In general, this issue should be subject to the regulation of special interstate agreements on so-called "social taxes". An important aspect of the taxation of income from dependent personal services is the determination of restrictions on the principle of source of income depending on the types of employment, and taxation of income from individual employment solely on the basis of the principle of residence of an individual. **Keywords:** *double taxation, resident, taxpayer, elimination and avoidance of double taxation, tax liability, tax presumption.*