НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

Нікітін Володимир Вікторович

УДК 347.73(477):336.227.1

ДИСЕРТАЦІЯ

ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВЗАЄМОДІЇ НАЦІОНАЛЬНОГО І МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ

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

Подається на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело _____ В.В. Нікітіна

Науковий консультант –
доктор юридичних наук, професор
Журавльов Дмитро Володимирович

Київ – 2021

АНОТАЦІЯ

Нікітін В.В. Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Науково-дослідний інститут публічного права; Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, Київ, 2021.

У роботі встановлено, щоподвійне оподаткування є негативним явищем, при якому певний об’єкт чи суб’єкт податку оподатковується більше одного разу подібними чи аналогічними податками в межах однієї або дечкількох фіскальних юрисдикцій за один і той самий відрізок часу (податковий період).

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. Обкладення податком певного об’єкта оподаткування та ідентичність платника податку є ключовими рисами подвійного оподаткування. На цьому підґрунті базується механізм міжнародного подвійного оподаткування, позаяк постулат обмеженого податкового обов’язку встановлює приписи щодо обкладення податком об’єкта оподаткування, у той час як постулат необмеженого податкового обов’язку передбачає приписи щодо визначення резидентського статусу платника податку. Стягнення з платника податку щодо відповідного об’єкта оподаткування подібного чи аналогічного податку більш ніж один раз є також важливою ознакою подвійного оподаткування. Проведення оподаткування платника податку однією чи кількома окремими податковими юрисдикціями дозволяє встановити конкретний вид подвійного оподаткування, позаяк оподаткування в межах однієї податкової юрисдикції породжує внутрішнє подвійне оподаткування, а участь кількох юрисдикцій під час оподаткування

певного об’єкта – зовнішнє (міжнародне) оподаткування. Здіснення подвійного оподаткування щодо ідентичних об’єктів чи суб’єктів, як правило, за один і той самий податковий період є ще однією визначною ознакою такого оподаткування.

У науковій роботі стверджується, що основною ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчої норми, яка суперечить інтересу законодавця, який втілив його в податковій нормі. До категорії «уникнення опродаткування» потрібно включати як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачає усунення подвійного оподаткування, що закріплюється у правових нормах як національного законодавства, так і міжнародних податкових угод (тобто форму правомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), так і незаконне ухилення, що означає незаконні механізми того чи іншого уникнення (тобто форму неправомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування). Іншими словами, слід підходити до поняття «уникнення оподаткування» як до узагальнюючого, яке охоплює як усунення ЗПО, так і ухилення від сплати податків.

Доводиться, що правова конструкція «усунення подвійного оподаткування» має 2 значення – вузьке й широке. 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.

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 одні і ті ж 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.

У рамках угод про уникнення подвійного оподаткування в основному використовуються 2 основні способи вирішення вказаної проблеми: (а) залік податку, сплаченого в одній державі-партнерці за угодою, при визначенні розміру останнього, що підлягає сплаті за угодою в іншій державі-партнерці, і (б) звільнення від оподаткування в одній державі-партнерці за угодою, якщо податки з них були сплачені за угодоюв іншій державі-партнерці.

Автором розглянуто методи уникнення ЗПО на міждержавному рівні, до яких належать такі: (а) податкового кредиту у виді повного і звичайного кредиту, причому останній буває у виді кредиту з обмеженням по країнах, по категоріяхдоходів, а також кредиту без обмежень, «зекономленого податку»; (б) звільнення доходів у виді повного і прогресивного зменшення і зменшення зі збереженням оподаткованиз доходів; (в) негативного звільнення у вигляді повного і прогресивного звільнення; (г) податкового відрахування у вигляді відрахування інтегрального, звичайного, шляхом разової знижки, із застосуванням умовної податкової знижки; методи уникнення ЗПО на національному рівні можна доповнити методом податкового авуару.

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. Ось чому поза межами регулюваннязалишаються обов'язкові платежі соціального характеру, що сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у вигляді заробітної плати чи іншої винагороди. Загалом те саме вказане й повинно бути предметом регламентації спеціальних міждержавних угод щодо так званих соціальних податків. Важливим аспектом оподаткування доходів від указаних послуг є встановлення 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.

Окремою групою доходів фізичних осіб є доходи від особистих послуг, яким притаманний спільний режим оподаткування відповідно до міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Такий режим базується на принципі джерела отримання та резидентства фізичної особи-вигодонабувача. Формування системи усунення подвійного оподаткування доходів фізичної особи від особистих послуг вимагає регламентування договірними сторонами питання про уникнення оподаткування соціальними платежами, які не входять до сфери дії договору про уникнення подвійного оподаткування. Також слід вирішити деякі аспекти встановлення спеціального режиму оподаткування доходів, отриманих від окремих видів за наймом (зокрема, доходів журналістів і фахівців будівельних чи монтажних підприємств).

Для вдосконалення процедур механізму уникнення ЗПО пропонується законодавчо закріпити положення, за якимзобов'язати резидентів України декларувати доходи, отримані за кордоном, а на фіскальні органи покласти обов'язок з проведення перевірок відповідності задекларованих даних. З метою запровадження такого порядку пропонуєьбся норми п. 13.5 ст. 13 ПКУ доповнити в такій редакції: «Резиденти України зобов'язані декларувати доходи, отримані за кордоном у заявочному порядку й несуть відповідальність

за достовірність даних у деклараціях відповідно до чинного законодавства України. Органи Державної фіскальної служби України, якщо в цьому постає необхідність, самостійно здійснюють перевірку відповідності даних, поданих платником податків, фактичним даним і відповідному міжнародному договору, а також факту перерахування до бюджету відповідних сум податку».

Як наполягає автор, система усунення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб передбачає поділ усіх активних доходів у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування 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.

Як доведено в дисертації, наявність правових презумпцій у механізмі правового регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування несе функціональне навантаження на сам цього процесу. Держави, звичайно ж, зіштовхуються з проблемою створення співрозмірного режиму оподаткування. Ця співрозмірність характеризується тим, що податковий тягар розподіляється на підставі фактичної платоспроможності платників податків. Ось тому для забезпечення своїх національних інтересів держави повинні потурбуватися про створення таких правових умов, які дозволяли б суб'єктові з мінімальними затратами заплатити податок і мати при цьому достатні засоби для подальшого ведення діяльності. Можна передбачити, що оптимальним варіантом для держави є розроблення і прийняття в рамках міжнародного співробітництва

заходів щодо запобігання міжнародного подвійного оподаткування. Від вирішення цієї проблеми залежить майнове становище національних суб'єктів як потенційних платників податків, а також привабливість економічного простору держави для іноземних інвесторів. Саме тому створення державами таких оптимальних умов призводить до ускладнення техніки оподаткування, тобто тих юридичних прийомів і механізмів, застосуванням яких регулюється процес останнього. Одним із таких юридичних прийомів є використання правових презумпцій при встановленні елементів податку. Правова презумпція становить собою ймовірне судження про передбачуваний факт, яке грунтується на зв'язку факту наявного (основна презумпція) і передбачуваного. Передбачуваним фактом при встановлені елементів податку виступає платоспроможність платника податку.

Ключові слова: подвійне оподаткування, резидент, платник податків, усунення а 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. – Qualified scientific work on the rights of the manuscript.

Thesis for a Candidate of Law Degree in Specialty 12.00.07 «Administrative Law and Process; finance law; information law. Scientific Institute of Public Law; Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs, Kyiv, 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 i ”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.

Income from "personal services" as a separate group of income of individuals is characterized by the common tax regime defined in international treaties on avoidance of double taxation. This taxation is based on the principles of the source of receipt to the residence of the individual beneficiary, with the first principle of the general rule being the main one when taxing income from "personal services of an individual". The establishment of a system of elimination of double taxation of income of an individual from "dependent personal services" requires the simultaneous solution by the contracting states of the issue of avoidance of double taxation by social payments that are not within the scope of the contract on avoidance

of double taxation. Also, when concluding or amending double tax treaties, the issue of providing a special tax regime for income from certain types of rent, including the income of journalists and technical specialists for construction or assembly sites, needs to be addressed.

In order to improve the procedures of the AIT avoidance mechanism in Ukraine, it is proposed to lay down the procedure by which Ukrainian residents are obliged to declare the income received abroad and to impose on the fiscal authorities the obligation to verify the conformity of the declared data. To introduce such an order we propose the norms of item 13.5 of Art. 13, the CCU shall be reworded as follows: “13.5. Residents of Ukraine are obliged to declare income received abroad in the application form and are responsible for the accuracy of the data in the declarations in accordance with the current legislation of Ukraine. The bodies of the State Fiscal Service of Ukraine, if necessary, independently check the compliance of the data submitted by the taxpayer with the actual data and the relevant international agreement, as well as the fact of transfer to the budget of the relevant amounts of tax.

The author insists that the system of elimination of double taxation of personal income provides for the division of all active income in international treaties on avoidance of double taxation into three large groups. The first group consists of income from independent personal activity. This group includes income from the provision of professional services, ie independent scientific, literary, artistic, teaching or other activities. The second group consists of income from employment. This group includes wages, salaries and other similar types of rewards. The third group consists of special types of income, that is, the income of certain categories of persons for whom international treaties set special rules for avoiding or reducing double taxation. The third group includes: directors' fees, income (including pensions) paid from state or administrative-territorial entities; pensions paid from other sources; incomes of employees of arts and sportsmen; fees, scholarships and other payments received by teachers, scholars, students and trainees, etc.

In the dissertation it is proved that the presence of legal presumptions in the mechanism of legal regulation of elimination of international double taxation carries

a functional burden on the tax mechanism itself. States are clearly faced with the problem of creating a proportionate tax regime. This proportionality is that the tax burden is distributed based on the actual solvency of the taxpayers. Therefore, in order to safeguard their national interests, States should seek to create such legal conditions that would allow the entity with minimal cost to pay the tax and, at the same time, have sufficient means to continue its activities. Therefore, it can be predicted that the best option for the state is the development and adoption of international double taxation measures in the framework of international cooperation. The resolution of this issue depends on the financial position of national entities as potential taxpayers, as well as the attractiveness of the state's economic space for foreign investors. That is why the creation of such optimal conditions by the states leads to complication of the taxation technique, that is, those legal methods and mechanisms by which the taxation process is regulated. One such legal technique is the use of legal presumptions in establishing tax elements. A legal presumption is a plausible judgment about a foreseeable fact based on a link between the available fact (basic presumption) and the fact of the foreseeable fact. The foreseeable fact when the elements of the tax are established is the solvency of the taxpayer.

Keywords: double taxation, resident, taxpayer, elimination and avoidance of double taxation, tax liability, tax presumption

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких відображені 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:* Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 7–8 грудня 2018 р. К.: 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 міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 червня 2018 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67-69

3. Нікітін В.В. Податкове звільнення й податкове відрахування, як методи усунення подвійного оподаткування. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України:* Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25-26 січня 2019 року. Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2019. С. 91-94.

4. Нікітін В.В. До проблеми визначення напрямків припинення ухилення від сплати податків. *Право як ефективний суспільний регулятор*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 15–16 лютого 2019 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 56–59

5. Нікітін В.В. Сутність та зміст двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. *Право як ефективний суспільний регулятор*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 15–16 лютого 2019 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 66–69

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

7. Нікітін В.В. Теоретичний зміст поняття подвійне оподаткування. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні:* Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 лютого 2019 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2019. С. 51–54

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

9. Нікітін В.В. До проблеми визначення поняття податкове резидентство. *Сутність та значення впливу законодавства на розвиток суспільних відносин* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 13–14 березня 2020 р.). – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 25–28.

10. Нікітін В.В. Шкідливі наслідки подвійного оподаткування. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 17–18 січня 2020 р.). – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 61–63.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень …….. 19

ВСТУП …….....20

Розділ 1. ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ……. 30
1.1 Наукові погляди на проблему подвійного оподаткування
та юридична сутність правової конструкції «подвійне оподаткування» …… 30
1.2. Види подвійного оподаткування ……46
1.3. Критерії резиденства й територіальності при регулюванні подвійного
оподаткування …… 63
Висновки до розділу 1 ……... 91

Розділ 2. ПРАВОВІ ЗАСАДИ УНИКНЕННЯ Й УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ ……. 96
2.1. Уникнення й усунення подвійного оподаткування: сутність
категоріального апарату …… 96
2.2. Методи уникнення й усунення подвійного оподаткування …… 128
Висновки до розділу 2 ……194

Розділ 3. МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО У СФЕРІ ПОДВІЙНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ …….....197
3.1. Міжнародно-правовий досвід уникнення подвійного оподаткування …. 197
3.2 Двосторонній договір як метод усунення подвійного оподаткування …. 256
Висновки до розділу 3 …….. 287

Розділ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ У СФЕРІ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ …….....289
4.1. Стан правової регламентації запобігання подвійного оподаткування в Україні ……289
4.2. Шляхи вдосконалення правового забезпечення уникнення й усунення подвійного оподаткування …… 325
Висновки до розділу 4 ……362

ВИСНОВКИ ……365

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ …….. 374

ДОДАТОК …….. 405

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ДПА – Державна податкова адміністрація

ДФС – Державна фіскальна служба

ЄС – Європейський Союз

ЗПО – зовнішнє подвійне оподаткування

МПдП – міжнародне податкове право

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ООН – Організація Об’єднаних Націй

ПК України / ПКУ – Податковий кодекс України

США – Сполучені Штати Америки

ВСТУП

Обгрунтування вибору теми дослідження. 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 окремій 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. Пєткова, 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. Демянчук 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 осягнення 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);

– установлено, 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 встановлені 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 доход, 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 установлює, 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..

Розділ 1

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Наукові погляди на проблему подвійного оподаткування та юридична сутність правової конструкції «подвійне оподаткування»

Питання оподаткування завжди цікавило науковців, зокрема ідеї Е. Селігмана, Дж. Стампа, В. Уаліда, О. Боуе, М. Б. Керрола[308; 310; 303; 268; 272] та інших учених, були представлені на міжнародних форумах, проведених Міжнародною торговельною палатою в 1920, 1921, 1923 і 1924 роках. На Генуезькій міжнародній фінансовій конференції (1923 р.) вперше було заявлено про існування проблем подвійного оподаткування й витоку капіталів з метою ухилення від сплати податків. Друга прблема мала негативний вплив на економічне становище держав, а також свідчила про неможливість останніх в односторонньому порядку розв'язати зазначені проблеми. На теренах СРСР проблема подвійного оподаткування вперше знайшла відбиття у працях Н. А. Падейского[157] й М. Д. Загряцкова[41].

Категорією „подвійне оподаткування" користуються зарубіжні фахівці з метою ідентифікації податкових відносин з іноземним елементом. У вітчизняній доктрині податкового права використання цього поняття пов'язують з появою перекладу монографії американського вченого Р. Л. Дорнберга «Міжнародне оподаткування» в 1977 р. [36]. Сучасні науковці розглядають подвійне оподаткування у вузькомуй у широкому розумінні [220, с. 4–5]. 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.

Глобалізаційні перетворення створюють умови поступового переходу від затосування категорії «міжнародне оподаткування» у вузькому сенсі, що зумовлено постійним розвитком співробітництва між державами з питань функціонування дієвого механізму усунення подвійного оподаткування та запобіганню цьому явищу. Ось чому слушним видається висновок С. А. Баєва про необхідність у реаліях сьогодення застосовувати виключно широке тлумачення міжнародного оподаткування, яке повинно включати не лише питання нарахування і сплати податків, а й аспекти транскордонної податкової співпраці та взаємодії [5, с. 3].

Вибудова парадигми міжнародного подвійного оподаткування здійснюється під тиском процесів світової економіки – глобалізація і податкова конкуренція. Ще в 70−80-ті роки XX ст. почалося створення єдиного політичного, інформаційного й фінансового простору, в той час, як дискусії щодо глобальних проблем розгорнулися й переросли в так званий глобальний диспут (*global talk*) тільки в останнє десятиліття цього століття.

Враховуючи значимість інтернаціоналізації фінансових потоків дуже часто світову глобалізацію ототожнюють з її головним різновидом – фінансовою глобалізацією. Фахівці в сфері економіки наполягають, що остання не означає об’єднання грошових систем як в Європейському Союзі. Адже цей процес може вміщувати й інші компоненти, перш за все створення єдиної бюджетно-податкової і грошово-кредитної політики, наднаціональних банківських установ і низки інших елементів. Фінансова глобалізація має такі цілі: (а) формування єдиного фінансового простору і всесвітнього товарного ринку, (б) об’єднання фінансових ресурсів для глобальних інвестиційних проектів, (в) створення передумов для функціонування єдиної всесвітньої валюти, (г) поява нових рушіїв для конкуренції.

Глобалізаційні процеси присутні у найбільш розвинених держав світу. Активні комплексні економіко-правові дослідження міжнародної податкової конкуренції вперше стали проводити такі знані зарубіжні фахівці як С. Бланкарт, М. Деверьє, Р. Гриффіт, А. Клемм [267; 274]. Сучасні вітчизняні вчені також інтенсивно вивчають проблеми правової регламентації міжнародної податкової конкуренції, оскільки їх наукові пошуки дають можливість визначити ключові напрямки розвитку міжнародного податкового права та його основних інститутів. У цьому аспекті варто виділити роботи таких науковців, як І. В. Педь [160], О. Я. Бозуленко [8], А. С. Захаров [42], С. Ф. Сутирін, А. І. Погорлецький [226], С. Г. Пепеляєва [161], Г. П. Толстоп'ятенко [229] та ін.

Сучасні автори-правознавці по-різному визначають категорію «подвійне оподаткування». Наприклад, А. А. Шахмаметьєв використовує при цьому термін «багаторазове оподаткування» і розуміє його як комплекс економічних, фінансових, правових відносин, що виникають унаслідок одноразової дії таких умов: (а) один і той же податок (або порівняний податок) повинен сплачуватися двічі або більше разів; (б) податок стягується більше одного разу з одного й того ж об'єкта; (в) він стягується більше одного разу одночасно; (г) податки сплачуються більше одного разу однією й тією ж особою або різними платниками[248, с. 62–63].

Дослідник вважає, що поняття «багаторазове оподаткування» є найбільш доцільним у зв'язку з тим, що воно повною мірою віддзеркалює його кількісну ознаку. Учений зазначає, що вживання категорії «подвійне оподаткування» теж не відкидається[248, с. 62–63].

Ми підтримуємо думку автора, однак вважаємо кращим оперувати поняттям «подвійне оподаткування». Адже йтиметься передовсім про двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування як про спосіб боротьби з ухиленням від сплати податків та усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Подвійне оподаткування виникає з різних причин. Назвемо їх:

1) платник податків одночасно визнається резидентом відразу декількох держав відповідно до внутрішнього законодавства, внаслідок чого несе податкову відповідальність перед кожною із них;

2) платник податку є резидентом однієї держави, а об'єкт оподаткування перебуває на території інших держав;

3) об'єкт оподаткування перебуває в кількох державах навіть за умови того, що платник податків не є резидентом жодної з них.

Поява вищенаведених причин обумовлена різними підходами держав до питання взаємозв'язку суб'єкта й об'єкта оподаткування, що пояснюється відмінністю в їх податкових системах, економічній політиці, у фінансових інструментах, а також невідповідністю національних законодавств.

На нашу думку, доцільно вести мову про те, що подвійне оподаткування виникло в контексті якісного поширення міжнародної економічної діяльності й інвестування за кордоном, а також зростання податкових ставок на доходи до такого рівня, що таке оподаткування стало значною перешкодою для ведення господарського обороту.

Перехід України до ринкових відносин спричинив велику кількість складних проблем правового регулювання, в тому числі й у податковій сфері. Цілком очевидно, що для окреслення основних засад боротьби з таким негативним для платників податків явищем, як «подвійне оподаткування» слід передусім визначити його юридичну конструкцію і причини, що зумовлюють його виникнення. Зараз, в українській і зарубіжній правовій літературі існує достатньо дефініцій розглядуваного поняття. Вони формулюються з урахуванням із норм про усунення або уникнення подвійного оподаткування, існуючих у національних законодавствах різних держав. Досліджуване поняття формулюють також виходячи з практики міжнародних договорів у сфері уникнення подвійного оподаткування[31, с. 34].

Як науковцями, так і практиками подвійне оподаткування трактується як негативне явище, що створює перешкоди для ефективного розвитку економіки держави і платників податків[249]. Його негативний вплив на останніх є

очевидним і воно посилює податковий тягар на осіб, змушених його нести, покладає додаткові податкові зобов'язання на платників, і, як наслідок – призводить до скорочення прибутку. Як слушно зауважують Ю. В. Сибірянська й Г. О. Колесніченко[212, с. 46], це у свою чергу зменшує заінтересованість суб'єктів у здійсненні господарської діяльності, а Ю. Г. Дем'янчук переконує, що господарська діяльність в умовах її подвійного оподаткування взагалі втрачає всякий сенс, а саме таке оподаткування порушує приватні інтереси платників податків, збільшуючи податковий тягар на них. Його негативний вплив для держави не є таким очевидним. Адже на перший погляд оподаткування платників, навіть тих, які вже сплатили такі ж податки в іншій країні, збільшує надходження до Державного бюджету, забезпечуючи інтереси з формування публічних фінансових ресурсів [32].

Як зазначає О. О. Даньков, публічні інтереси мають пріоритет перед приватними, а тому держава встановлюючи в рамках власного податкового суверенітету податки і збори (навіть якщо вони порушують права платників податків), діє в інтересах всього суспільства[27]. В. О. Рядінська підкреслює, що оподаткування завжди є порушенням інтересів платників податків, оскільки вимагає вилучення частини їх прибутку (доходів) на користь Державного бюджету для забезпечення публічних інтересів суспільства. Отже, зауважує дослідниця, складається враження, що екстенсивне використання державою податкового суверенітету всупереч приватним інтересам платників податків спрямовано на забезпечення публічних інтересів[207].

Виходячи із цього подвійне оподаткування можна було б охарактеризувати як прагнення держави до забезпечення публічних інтересів щодо формування бюджету, а порушення приватних інтересів пояснити загальним конфліктом останніх, що неминуче виникає у процесі оподаткування.

Порушення приватних інтересів при подвійному оподаткуванні призводить до того, що платники податків або вдаються до ухилення від нього, або згортають власну діяльність як неефективну. Подібні наслідки, як слушно наголошує В. В. Князьков, свідчать про перекіс при такому оподаткуванні

балансу приватних і публічних інтересів у бік публічних інтересів[51]. Н. О. Падейський із цього приводу свого часу вказував, що подвійне оподаткування є економічно недоцільним, оскільки звужує світову експансію капіталу, заважає переміщенню капіталу між країнами, є невигідним як для експортерів, так і імпортерів капіталу. Як бачимо, публічні інтереси, досягненням яких обґрунтовується запровадження подвійного оподаткування, також не забезпечуються. Інакше кажучи, його негативні наслідки для держави виявляються пізніше, аніж для платників податків, проте призводять до більшої шкоди – втрати інвестицій, робочих місць, згортання міжнародної діяльності суб'єктів господарювання, зменшення конкурентоспроможності країни на світовому ринку[158].

Подвійне оподаткування виступає яскравим прикладом перекосу у співвідношенні приватних і публічних інтересів, коли, маючи на меті такі ублічні інтереси, як наповнення бюджету, держава шляхом екстенсивного використання податкового суверенітету встановлює податки, які вже сплачувалися платником, порушуючи при цьому приватні інтереси з отримання прибутку (доходів). Унаслідок цього 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 тому публічні інтереси, досягненням яких обґрунтовується запровадження подвійного оподаткування, не забезпечуються[105].

Подвійне оподаткування породжується комплексом причин. Розглянемо їх якомога детальніше.

А. До соціально-економічних належать: (а) необґрунтовано високий сукупний податковий тягар, який несе платник податків; (б) оподаткування, що не враховує специфіки окремих видів фінансово-господарської діяльності (сезонність у сільському господарстві); (в) відсутність у певні періоди оборотних активів, що зумовлено специфікою окремих видів діяльності. Значний вплив чинить і нестабільність економічної ситуації в державі, коли не в змозі забезпечити захист платника податків від фінансово-економічних криз.

У подібній ситуації платник прагне законними й незаконними способами створити гарантовані резерви, швидко дістати прибуток, перевести його в активи, які найменше зазнають впливу кризи. При цьому він виходить з того, що сукупна вигода, яку він одержить у результаті вчинення податкового правопорушення, стане для нього настільки суттєвою, що навіть правові наслідки, які він понесе, матимуть для нього менше значення: тобто сума прихованого податку буде більшою, ніж санкції за несплату.

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

В. Технічні причини зумовлені недостатньо раціональним механізмом податкового контролю. Чинне податкове законодавство передбачає доволі значний обсяг різних видів бухгалтерської звітності по окремих видах податків, покликаної зробити фінансово-господарські операції прозорими для податкових органів, які не досягають своєї мети. З одного боку, ці органи не можуть контролювати всі фінансово-господарські операції організації на підставі документів, що їм надаються, а з другого – платникові податків доводиться утримувати значний штат бухгалтерських працівників.

Г. Проблеми правового характеру пояснюються наявністю значної кількості протиріч і колізій у чинному податковому законодавстві, причиною чого слід назвати уповільнене реагування останнього на суттєві зміни в суспільних відносинах. Платники податків, як правило, не пов'язують сплату податків і зборів з одержанням соціальних дотацій, пенсій, заробітної плати представникам бюджетної сфери. Цей процес, будучи конституційним обов'язком кожного громадянина, сприймається як відчуження частини його коштів на користь невизначеного суб'єкта. Ця колізія у свідомості платника

податків і провокує його на скоєння діянь, пов'язаних з ухиленням від сплати податків і зборів.

Д. До причин організаційного характеру належать існуючі недоліки у процесуальному забезпеченні реалізації приписів матеріальних податково-правових норм[91, с. 22–23].

В українській і зарубіжній науковій юридичній літературі зустрічаємо надзвичайно багато дефініцій поняття «подвійне оподаткування». Зазначимо, що податкове законодавство кожної країни містить нормифактично про уникнення або усунення подвійного оподаткування. Крім того, й у багатьох міжнародних договорах містяться положення, що регулюють це питання. Утім розглядуване поняття, як правило, міститься і в теоретичних працях, і в коментарях. Іншими словами, не існує якогось одного загальновизнаного нормативного визначення категорії “подвійне оподаткування”, чим і можна пояснити таку різноманітність її трактування.

Подвійне оподаткування в широкому розумінні – це дворазове або багаторазове оподаткування податком (чи податками) одного й того ж об’єкта[113, с. 73].

Деякі визначення досліджуваного поняття вирізняються своєрідністю. Приміром, подвійне оподаткування – це подвійна чи більшою мірою податкова система як результат накладення декількох податків на одну й ту ж власність. Однозначно погодитися із цим тлумаченням фактичноне можливо. Якщо під поняттям «податкова система» (за загальним правилом) розуміється сукупність податків, зборів, мита та інших платежів, що стягуються в установленому порядку із платників податків – юридичних і фізичних осіб на території країни, а також форм і методів їх побудови [209, с. 380], доцільніше вести мову про подвійне оподаткування як радше явище, ситуація чи юридичний факт, оскільки при цьому виникають податкові правовідносини. Що ж стосується системи, тут має місце перетинання або накладення податкових систем 2-х чи більше держав, що тягне за собою збільшення податкового зобов’язання платників податку і як наслідок – подвійне оподаткування. Друге зауваження

щодо використання терміна «власність», адже він є дещо вужчим від поняття «об’єкта оподаткування», яким можуть бути також певні дії, події чи стан (юридичні факти), що зумовлюють обов’язок суб’єкта заплатити податок (наприклад, володіння майном, укладення угоди купівлі-продажу, спадкування, отримання доходу та ін.) [38, с. 26].

Деякі існуючі дефініції, обмежуючи коло суб’єктів оподаткування юридичними особами, значно звужують розуміння досліджуваного поняття. Подвійне оподаткування становить собою ситуацію, що виникає в результаті застосування різними країнами різних систем оподаткування, при якій зарубіжний дохід компанії оподатковується податком як у країні – джерелі доходу, так і за місцем юридичної адреси цієї компанії [35, с. 56].

Інколи при визначенніподвійного оподаткування спираються на його види, на окремі випадки його виникнення, але подібні дефініції не містять сутності цього поняття. Подвійне оподаткування – це: (а) стягнення різних видів податків з одного джерела доходів (капіталу); (б) обкладення податком прибутку іноземного учасника у спільному підприємстві при переведенні прибутку за кордон, а також оподаткування останнього в країні іноземного учасника; (в) обкладення податком як чистого прибутку (доходу, прибутку корпорації), так і сплачуваних з нього дивідендів, коли вони перетворюються на особистий дохід[242, с. 365].

Одним з найбільш вдалих загальних визначень розглядуваної категорії можна вважати запропоноване в міжнародному фінансовому словнику: подвійне оподаткування – це ситуація, за якої та ж сама податкова база (наприклад, особистий дохід) обкладається податком більше одного разу[265, с. 88–89].

Словник термінів з оподаткування, виданий Європейською комісією, тлумачить поняття «подвійне оподаткування» ширше, а саме як оподаткування однією чи декількома податковими юрисдикціями (держав) одного й того ж платника податків стосовно одних і тих самих доходів, прибутків, капіталів (майна), угод [281, с. 11–12].

Як стверджують В. М. Сутормiна, М. В. Федосов та В. Л. Андрущенко, під правовою констукцією «подвійне оподаткування» *(double taxation)* варто вважати випадок, коли певний об’єкт податку щодо конкретного платника оподатковується податком одного виду понад один раз в межах однієї чи декількох юрисдикцій [225, с. 294–295].

Більш розгорнуте тлумачення дефініції цього поняття запропонував М. П. Кучерявенко, який подвійним оподаткуванням (*double taxation*) називає оподаткування одного податкового об’єкта певного платника одним і тим самим податком за один і той же самий податковий період [83, с. 330]. Ця проблема перебуває на перетині категорій «об’єкт оподаткування» і «платник податку». З одного боку, виникає доволі складна ситуація у визначенні підґрунтя оподаткування, оскільки його непросто встановити при багатоманітності доходів за межами держави і всередині її. А з іншого боку, поділ платників податків на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових стягнень (вилучень) [82, с. 440].

Вважаємо, що за основу доречно взяти таке визначення: подвійне оподаткування – це випадки, коли об'єкт податку або його платник в рамках однієї чи декількох фіскальних юрисдикцій оподатковується податком конкретного виду більше одного разу[156, с. 49]. Таке тлумачення найглибше розкриває сутність подвійного оподаткування в широкому розумінні. На думку А. В. Толкушкіна, у цьому розумінні – це дворазове або багаторазове оподаткування податком (чи податками) одного й того ж об’єкта оподаткування[228, с. 73]. Інші автори розглядають подвійне юридичне оподаткування як оподаткування порівняними податками у двох (і більше) державах одного й того ж платника податків щодо одного й того ж об'єкта за один і той же період часу[114, с. 375].

Як справедливо підкреслює М. П. Кучерявенко, проблема подвійного оподаткування виникає у конкретних випадках, зокрема, при оподаткуванні доходів, отриманих резидентами за кордоном, при змішаному порядку сплати

податку, при оподатковуванні частини прибутку підприємств, що розподіляється[80, с. 582–583].

Перший випадок – оподаткування доходів, отриманих резидентами за кордоном – виникає, коли особа (як фізична, так і юридична), будучи резидентом однієї держави, набуває доходів (прибутку) від господарської діяльності, яку вона провадить на території тієї держави, де вона є нерезидентом. За таких умов особа зобов'язана сплатити податки на території держави фактичного здійснення своєї господарської діяльності. Проте крім цього, ця ж особа буде сплачувати податки і в країні свого резидентства. У такій ситуації вирішити наведені колізії можливо шляхом укладення спеціальних міжнародних угод відповідно до яких оподаткування здійснюватиметься лише в одній з держав або ж у рамках національного законодавства відповідної країни. Як встановлено приписами ст. 13 ПК України, суми податків на прибуток або доходи, отримані за межами території України, зараховуються при сплаті особами податків із прибутку або доходу в останній.

У ситуаціях змішаного порядку сплати податку відбувається оподатковування осіб, які сплачують податок і подають декларацію про доходи в різних країнах. У випадку оподатковування частини прибутку підприємств, яка розподіляється, проблема полягає в тому, що прибуток, який розподіляється обкладається податком двічі. Перший раз сплата податків відбувається при нарахуванні податку на прибуток підприємства в цілому, вдруге – при оподатковуванні дивідендів. У цьому разі можливе як використання різних ставок для розподіленого й нерозподіленого прибутку, так і повне або часткове звільнення від оподаткування дивідендів або розподіленого прибутку.

Дослідивши деякі випадки виникнення подвійного оподаткування, можемо зробити висновок, що ключовою причиною його існування є різне правове регулювання джерела доходу держав. Ця обставина іноді ускладнюється віжмінним тлумаченням норм права та елементів податкового процесу. Проілюструємо зазначене. Так, відповідно до Податкового кодексу США

умисне ухилення від сплати податку є злочином і карається або штрафом до 10 тис. доларів, або тюремним ув'язненням на строк до 5-ти років, або і тим, і іншим з покриттям витрат судового процесу за рахунок порушника. А ось у Швейцарії, на відміну від законодавства США, не вважається злочином неточність доходів наведеної в декларації, допущену вперше навмисно або з необережності[155].

Ознаками подвійного юридичного оподаткування деякі автори називають тотожність: (а) об'єкта оподаткування, (б) суб'єкта оподаткування, (в) термінів сплати податку, а також (г) ідентичність податкового платежа[112, с. 238].

Ключовою рисою подвійного оподаткування є те, що наслідком цього явища є обкладення податком певного об'єкта оподаткування. Другою ознакою подвійного оподаткування є ідентичність платника податку. На цьому підґрунті базується механізм міжнародного подвійного оподаткування, позаяк постулат обмеженого податкового обов'язку встановлює приписи щодо обкладення податком об'єкта оподаткування, у той час як постулат необмеженого податкового обов'язку передбачає приписи щодо визначення резидентського статусу платника податку. Наступною рисою подвійного оподаткування є стягнення з платника податку щодо відповідного об'єкта оподаткування подібного чи аналогічного податку більш ніж один раз. Ще однією рисою подвійного оподаткування є проведення оподаткування платника податку однією чи кількома окремими податковими юрисдикціями, що дозволяє встановити конкретний вид подвійного оподаткування, позаяк оподаткування в межах однієї податкової юрисдикції породжує внутрішнє подвійне оподаткування, а участь кількох юрисдикцій під час оподаткування певного об'єкта – зовнішнє (міжнародне) оподаткування. Не менш важливою ознакою подвійного оподаткування є його проведення щодо ідентичних об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий податковий період [80, с. 582].

Подвійне оподаткування фактично може бути повторним оподаткуванням одного й того ж об'єкта, але різними податками. У такому випадку сфера подвійного оподаткування стає ширшою, але зміст звужується обкладенням

однотипними податками одного і того ж об’єкта. Приміром, сплата платником акцизів за рахунок доходів, з яких вже сплачено податок на прибуток, не вважається подвійним оподаткуванням, оскільки йдеться про різні за організацією податки з різними економічними наслідками. Подвійного оподаткування зазнають не тільки особи юридичні, а й індивідуальні платники – фізичні особи[225, с. 294–295].

Загальноприйняте розуміння однократності оподаткування передбачає обкладення певним податком одного й того самого об’єкта лише один раз за відповідний податковий період. Подвійне оподаткування можливе, якщо один і той же об’єкт чи суб’єкт підлягав оподаткуванню податками більше одного разу протягом календарного року чи іншого періоду часу, по закінченні якого визначається податкова база й вираховується сума податку, яку належить сплатити. Якщо між першим і наступним оподаткуванням існує значний проміжок часу – більший, аніж визначений для цього виду податку податковий період, можна вести мову про вихід за межі одного об’єкта оподаткування[219].

Важливим є осягнення шкідливості цього явища як для платників податків, так і для держави. Держава має на меті наповнення державного бюджету за рахунок податків та обов’язкових платежів і забезпечення недискримінаційного оподаткування шляхом диференційованих підходів до суб’єктів оподаткування. З точки зору державних інтересів, подвійне оподаткування спричиняє колізії й негативні економічні наслідки – вплив на прямі й «портфельні інвестиції», на обсяг державних доходів та їх розподіл за національно-територіальною ознакою. А ось неврегульоване подвійне оподаткування для платників є непомірним тягарем, при якому втрачається сенс господарської діяльності, адже збільшує податкове навантаження в декілька разів і породжує виникнення додаткових податкових зобов’язань, як наслідок зменшується прибуток і врачається заінтересованість до будь-якої діяльності. Більше цього, подвійне оподаткування здійснює свій негативний вплив і на обмін товарами, послугами, приток капіталу, технологій і робочої сили.

Таким чином, міжнародним подвійним оподаткуванням є явище, коли

відбувається оподаткування відповідного об’єкта окремого платника податку більше одного разу за ідентичний проміжок часу в межах декількох податкових юрисдикцій [31, с. 45–48].

І. Ю. Петраш переконує, що до ознак подвійного оподаткування варто віднести нижченаведені [165, с. 23–26].

1. При подвійному оподаткуванні певний об’єкт або суб’єкт податку оподатковується більше одного разу подібними чи аналогічними податками [225, с. 295].

2. Подвійне оподаткування здійснюється у межах однієї чи декількох фіскальних юрисдикцій. У кожній державі діє певна система протидії подвійному оподаткуванню на внутрішні доходи, зокрема, не допускається, щоб один і той самий дохід оподатковувався податком двічі – при утворенні й розподілі доходів і на стадії зарахування його в дохід фізичної особи чи фірми кінцевих акціонерів. Якщо ж джерело доходу знаходиться в одній державі, а той, хто його отримує, є резидентом іншої, існує ризик, що один і той же дохід оподатковуватиметься двічі. У цьому разі потрібна особлива система усунення подвійного оподаткування на доходи, переміщені з однієї юрисдикції в іншу[82, с. 177].

3. Подвійне оподаткування вважається дійсно подвійним, якщо воно здійснюється стосовно одних і тих самих об’єктів чи суб’єктів, як правило, за один і той же податковий період [225, с. 166].

Свого часу Адам Сміт основним принципом оподаткування назвав принцип стимулювання, тобто формування економічних і правових інтересів провадження певної діяльності й отримання вищих доходів. Сучасна практика побудови та функціонування податкових систем в різних країнах вимагає врахування окрім традиційних принципів, ще й специфічних: (а) податки належить мінімізувати, щоб переорієнтувати фіскальну функцію на стимулюючу; (б) справедливість використання податкових механізмів передовсім має базуватися на недопущенні подвійного оподаткування; (в) сума сплаченого податку повинна бути еквівалентна вартості товарів і послуг, які

отримують платники податків від держави; (г) об’єкт оподаткування слід визначати відповідно до «розумного оптимуму», зі стягненням не більше третини доходу [82, с. 99–100].

На підставі зазначених характерних ознак подвійного оподаткування І. Ю. Петраш наводить авторську дефініцію останнього, яка вважатиметься основоположною в подальшому дослідженні: це негативне явище, за якого певний об’єкт чи суб’єкт податку оподатковується понад один раз подібними або аналогічними податками в межах однієї чи декількох фіскальних юрисдикцій за один і той самий відрізок часу (податковий період) [165, с. 23–26].

У контексті нашого дослідження варто розглянути проблему ототожнення недопущення подвійного оподаткування з пільгою.

У низці міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачено випадки, за яких на тих або інших суб'єктів не поширюються положення того чи іншого міжнародного договору (правочину). Обмеження дії останнього йменується обмеженням пільг. Отже, згідно з положеннями зазначеного договоруоподаткування є пільговим. Взаємне надання резидентам договірних держав права на одноразове оподаткування прирівняно до пільг. Термін «пільга», до речі, згадується в низці міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (наприклад, у Конвенціях між Росією й Ізраїлем, між Росією й Великобританією, між Росією і Грецією, Договір між Росією і США та ін.). Причому цим поняттям оперують не тільки в російському варіанті міжнародних договорів. У варіанті англійському використовується поняття *benefits*, перекладається як вигода.

Пільги по податках і зборах, передбачені податковим законодавством, надають переваги окремим категоріям платників порівняно з іншими платниками, включаючи можливість не сплачувати ці податки і збори або сплачувати їх у меншому розмірі. Отже суттєвою ознакою пільги є саме перевага.

Причиною, через яку представники різних держав укладають міжнародні

договори про уникнення подвійного оподаткування, є вільний міжнародний обмін товарами, роботами й послугами. Ці правочини укладаються не з метою надати перевагу транснаціональним компаніям та іншим організаціям, доходи яких підпадають під оподаткування у 2-х і більше державах. Сутність подвійного оподаткування полягає в тому, що організація стає зобов'язаною сплатити податок не в одній державі, а в кількох – 2-х і більше. Відповідно, податок, що підлягає сплаті, стає більшим. Якщо організації, які не здійснюють діяльноств в зарубіжних державах і не отримують доходів з іноземних джерел, сплачують податок в однократному розмірі, то організації, які провадять її в таких державах або отримують доходи з іноземних джерел, стають зобов'язаними сплачувати податок удвічі (або більше) більше, оскільки сплачувати податок належить як у зарубіжній державі, так і в державі – постійному місці знаходження платника. Збільшення податкового тягаря зменшує прибуток, який отримує особа, яка здійснює міжнародну діяльність. Його зменшення перетворити останню на малопривабливу й повністю ліквідувати міжнародний обмін товарами, роботами й послугами.

Уряди різних країн вважають подвійне оподаткування досить вагомою проблемою, негативним явищем, яке необхідно усувати. Угоди й конвенції, що укладаються між державами націлені не на надання тих чи інших податкових переваг платникам податків, а на усунення дискримінаційного оподаткування організацій і фізичних осіб, насамперед власних платників податків, які здійснюють міжнародну діяльність. На нашу думку, подвійне оподаткування дійсно можна назвати дискримінаційним, а значить, прирівнювати його до пільги абсолютно хибний крок. Ліквідація міжнародного подвійного оподаткування, а також створення умов для його уникнення – це заходи, спрямовані на зрівняння у правах осіб, які підпадають під дію податкового законодавства 2-х і більше держав, з тими, які діють у рамках однієї юрисдикції.

Укладаючи міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, уряди держав керуються інтересами передусім власних

платників податків – резидентів або осіб, які мають постійне місцезнаходження на їх території, заохочуючи тим самим їх діяльність на міжнародному ринку.

У результаті подвійного оподаткування виникають ситуації, коли особи, які знаходяться в рівному становищі і які отримали однаковий оподатковуваний дохід, сплачують податок фактично за різними ставками, а саме: організації, що зазнали подвійного оподаткування, сплачують податок у подвійному (або більшому) розмірі. Отже, цілком зрозуміло, що цей вид оподаткування явно суперечить сутності принципу справедливості.

У сучасній науці фінансового права зазначений принцип має 2 аспекти – справедливість по горизонталі і справедливість по вертикалі. Перший розуміється так: особи, які перебувають у рівному становищі і які отримали однаковий оподатковуваний дохід, мають сплачувати податок за єдиною ставкою, а другий означає, що до більш високих доходів треба застосовувати підвищені ставки податку.

1.2. Види подвійного оподаткування

Залежно від форми вираження подвійного оподаткуваннясучасні вчені поділяють його на юридичне й економічне.

Під його видом мається на увазі ситуація, коли в силу формальних, установлених податковим законодавством підстав у однієї й тієї ж особи щодо одного й того ж об'єкта оподаткування виникає обов'язок сплатити податків більше одного разу за один і той же період. Інакше кажучи, при визначенні юридичного подвійного оподаткування основна увага приділяється формальним таким юридичним підставам, таким як місце отримання платником доходу або ж місце його фактичного знаходження[83, с. 177; 88, с. 40; 114, с. 382].

На відміну від цього виду оподаткування, з економічної точки зору економічним подвійним оподаткуванням є послідовне оподаткування одного й

того ж об'єкта різних платників податків. Воно виникає як всередині однієї держави, так і на міжнародному рівні[163, с. 213]. Іншими словами, багаторазове економічне оподаткування виникає у зв'язку зі стягненням 2-х і більше податків з однієї економічної бази і становить собою ситуацію, коли з одного й того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних отримувачів. На противагу подвійному юридичному оподаткуванню, подвійне економічне здійснюється щодо доходів різних суб'єктів – платників податків, але з однією економічної бази. Прикладом останнього є оподаткування прибутку, отриманого організацією, спочатку податком на нього, а потім повторне його оподаткування при розподілі серед засновників (акціонерів) – податком на доходи фізичних осіб або податком на дохід, але вже в якості девідендів.Подвійне економічне оподаткування може бути внутрішнім і міжнародним. Подвійне юридичне оподаткування є оподаткування податками одного й того ж платника податків щодо одного й того ж об'єкта за один і той же період часу. Воно буває також 2-х видів – внутрішнє (національне) й міжнародне.

Подвійне оподаткування поділяють на внутрішнє і зовнішнє. Перше виникає в державі у випадку, коли один і той же податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць. Явище внутрішнього подвійного оподаткування виникає, як правило, в силу причин, що мають економічний або ж політичний характер, причому, за умови, коли одна податкова юрисдикція на підставі актів національного законодавства встановлює для одного об’єкта оподаткування обов’язок сплати податку більше одного разу. Така ситуація можлива, наприклад, у випадку одночасного оподаткування податком як прибутку акціонерного товариства, так і дивідендів, які отримують акціонери в результаті перерозподілу цього прибутку[245, с. 15].

У структурі розглядуваного явища можна виділити 2 підвиди – вертикальне й горизонтальне подвійне оподаткування[83, с. 231]. Вертикальне виникає при сплаті однакового податку на місцевому й державному рівні. Наприклад, у Швеції сплачуються місцевий і державний прибуткові

податки.Горизонтальне виникає при оподаткуванні на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у визначенні об’єкта оподаткування. Приміром, у США при сплаті прибуткового податку в деяких штатах беруться до уваги тільки доходи громадян, отримані в межах конкретного штату, в інших – лише одержані за межами штату, а іноді й усі види доходів[53, с. 42–43].

Незважаючи на непрості випадки виникнення внутрішнього подвійного оподаткування, цілком очевидно, що основна його перевага полягає в тому, що воно може бути усунено шляхом аналізу відповідних податкових механізмів і внесення змін до національного законодавства відповідної країни. Але механізм усунення внутрішнього подвійного оподаткування не є предметом нашого дослідження.

Причинами внутрішнього подвійного оподаткування є: (а) колізійність норм внутрішнього законодавства внаслідок його реформування або інших умов, пов’язаних з недосконалістю правотворчої діяльності й податкової політики уряду; (б) потреба в мобілізації додаткових фінансових ресурсів, що свідомо планується державою, як, наприклад, у Швеції, де сплачується податок на доходи фізичних осіб на державному й місцевому рівнях (вертикальне подвійне оподаткування), або в Україні, де на одному адміністративному рівні за рахунок розходжень у встановленні об’єкта оподаткування оподатковуються одночасно юридичні особи та їх акціонери (горизонтальне подвійне оподаткування)[4, с. 218].

З погляду К. А. Кастанової, причини внутрішнього подвійного оподаткування мають економічний або політичний характер[47]. За влучним зауваженням, А. А. Шакір’янова, цей вид оподаткування усунути неважко: держава, спираючись на матеріали судової арбітражної практики й наслідки застосування окремих норм матеріального податкового законодавства, може реформувати власне національне законодавство в такий спосіб, щоб усунути подвійне внутрішнє оподаткування[246].

Що ж стосується зовнішнього подвійного оподаткування, в науковій

площині не існує однозначного пояснення причини його виникнення. Таке оподаткування має місце у випадках, коли до особи пред'являються податкові вимоги фіскальних органів 2-х або більше країн. Цьому сприяють різні підходи держав до питання взаємозв'язку суб'єкта й об'єкта оподаткування, що, у свою чергу, зумовлено різницею в їх податкових системах, економічній політиці, фінансових інструментах, особливостями національного законодавства тощо[246].

В. В. Гусєв формулює перелік причин, що призводить до виникнення зовнішнього подвійного оподаткування:

– одна й та сама особа визнається резидентом у декількох країнах;

– один і той же дохід розглядається як такий, що має походження у 2-х чи більше державах та оподатковується податком в кожній з них;

– один і той же дохід підприємства оподатковується в одній країні на підставі визнання резиденства, в іншій – відповідно до законодавства останньої про джерело доходу;

– наявність різниці в законодавстві різних країнах щодо порядку й норм зарахування витрат, понесених платником податків;

– у законодавстві однієї держави не існує положення про зарахування окремих видів податків, сплачених резидентом в іншій держві [23].

Думку вченого цілковито поділяють Н. В. Вороніна й В. О. Бабанін[20, с. 48]. А ось Л. Г. Ходов доповнює зазначений перелік випадками, коли в декількох країнах особа, яка не є резидентом жодної з них, оподатковується за об'єктом, що виникає у платника податків у цих країнах[240, с. 146]. З точки зору М. П. Кучерявенка, зовнішнє подвійне оподаткування має місце: (а) при оподаткуванні доходів, одержаних резидентами за кордоном (коли резидент однієї країни отримує дохід на території іншої), (б) при змішаному порядку сплати податку, (в) при оподаткуванні частини розподіленого прибутку підприємства[80, с. 582]. Як бачимо, причину виникнення зовнішнього подвійного оподаткування науковець вбачає в тому, що кожна з країн, які беруть участь у міжнародній

торгівлі, з одного боку, обстоює своє право на оподаткування як країна місцеперебування платника податків, а з другого – як держава, що становить сбою джерело доходу такого платника в силу власного податкового суверенітету.

Л. В. Полежарова вважає, що причиною міжнародного зовнішнього подвійного оподаткування є брак гармонійності національних податкових законів держав у зв'язку з визнанням резидентства за національним законодавством декількох країн або оподаткування в останніх одного об'єкта (доходу із джерела)[173, с. 55].

Найбільш чітко, на наш погляд, причину виникнення зовнішнього подвійного оподаткування сформулював О. А. Шахмаметьєв. Він зазначає, що такою причиною є екстенсивне використання державами податкового суверенітету за рахунок максимального розширення складу об'єктів оподаткування і складу платників податків, яке держави використовують як можливість для збільшення своїх доходів у межах власного податкового суверенітету[249, с. 25]. Н. В. Вороніна й В. А. Бабанін, погоджуючись в цілому з підходом О. А. Шахмаметьєва, уточнюють, що внаслідок використання податкового суверенітету держави приймають внутрішні нормативні акти, спрямовані на максимальне розширення складу об'єктів оподаткування і складу платників податків, що викликає появу розбіжностей між податковими юрисдикціями різних країн. А це, у свою чергу, призводить до того, що одна й та сама особа визнається резидентом у декількох країнах, а один і той же дохід розглядається як такий, що має походження у 2-х чи більше країнах і оподатковується в кожній з них. Існують також інші негативні наслідки, зазначені науковцями[20, с. 48].

Дійсно, в сучасній міждержавній практиці платник податків, який є резидентом однієї країни (країни постійного перебування), може одержати дохід на території іншої країни. У силу можливості екстенсивного використання податкового суверенітету країна постійного перебування резидента (на підставі принципу резидентва) і країна, на території якої

отримано прибуток (на підставі принципу територіальності), спираючись на власні податкові юрисдикції, можуть претендувати на отримання частини своїх доходів у вигляді податків для збільшеннядоходів держави. Наприклад, США встановлюють для своїх резидентів обов'язок сплачувати податки з усіх видів доходів, навіть держаних на території інших країн. Тому резидент США, який отримує дохід у вигляді відсотків від дивідендів, приміром, у Німеччині, повинен сплатити податки із цього доходу на території як США, так і Німеччини, оскільки обидві держави вправі претендувати на частину такого доходу в силу екстенсивного використання власного податкового суверенітету[270, с. 555–557].

З погляду М. Фонланеу, причиною наведеного є персоналізація платників податків і прагнення країн оподатковувати всіх фізичних і юридичних осіб – як резидентів, так і нерезидентів – за сукупністю всіх доходів, які вони одержують[270, с. 555–557]. До того ж, у різних державах унаслідок екстенсивного використання податкового суверенітету застосовуються різноманітні критерії встановлення резиденства платника, через що він може бути визнаний резидентом 2-х і більше країн, а це створює додаткові підстави для його оподаткування в цих країнах. У податковому законодавстві різних держав витрати, понесені платником податків, визначаютьсянеоднаково, а тому змінюється й підхід до встановлення доходу в одній державі, внаслідок чого з нього необхідно сплатити податок, навіть якщо з отриманого доходу вже заплачено податок в іншій. Вважаємо, що загальною причиною зовнішнього подвійного оподаткування є конфлікт податкових юрисдикцій різних країн, який виникає при екстенсивному використанні ними своїх податкових суверенітетів для збільшення державних доходів шляхом максимального розширення складу об'єктів оподаткування і складу платників податків.

Н. В. Вороніна, А. А. Бабанін вважають, що зовнішнє подвійне оподаткування може виникати не лише через розбіжності (конфлікти) в податкових юрисдикціях різних країн, а й унаслідок їх збігу. За приклад

дослідники наводять ст. 861 Кодексу законів США про внутрішні доходи, згідно з якою з дивідендів, що виплачуються нерезидентові цієї країни, сплачується в ній податок на прибуток, за умови, якщо не менше 25 % валового доходу нерезидента отримано від промислової або комерційної діяльності його постійного представництва в США за попередні 3 роки. Інакше кажучи, за умови продажу акцій закордонної дочірньої компанії держава не розглядатиме доходи від такого продажу як отримані на території США з огляду на те, що протягом останніх 3-х років ця компанія понад 25 % свого прибутку одержувала від господарської діяльності в іншій країні. За недотримання зазначених умов і США, і країна, в якій здійснювала свою діяльність дочірня компанія, здійснюють оподаткування доходів останньої як країни – джерела отримання доходів. Дійсно, Кодекс внутрішніх доходів США містить відповідну статтю, проте на сьогодні практика застосування останньої в цій державі свідчить про мінімальне її використання. У податкових угодах США з багатьма зарубіжними країнами (Австралією, Великобританією, Індонезією, Ісландією, Голландією та ін.) закріплюється, що дивіденди розглядаються як дохід, отриманий з джерел країни, якщо податки сплачуються її компанією. Отже, збіг податкових юрисдикцій, як причина зовнішнього подвійного оподаткування, в міждержавній практиці сьогодення майже не зустрічається й залишає по собі лише теоретичну можливість подвійного оподаткування внаслідок збігу податкових юрисдикції[20].

Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування, повторимось, має місце в результаті зіткнення декількох самостійних податкових юрисдикцій, а тому проблема розмежуваннявизначення платника податку й об’єкта оподаткування переходить за межі однієї держави. Як слушно відзначає Г. В. Петрова, основною причиною виникнення явища міжнародного подвійного оподаткування є те, що кожна держава, яка бере участь у міжнародній торгівлі, виступає у 2-х іпостасях. В одних випадках вона утверджує своє право на утримання податку як країна місцеперебування платника податку, в других – обстоює своє право на податкову юрисдикцію як держава – джерело доходу,

який отримує платник[168, с. 209].

Для встановлення сутності розглядуваного явища варто звернути увагу на загальноприйняті наукові судження, пов'язаніз міжнародним подвійним оподаткуванням[292, с. 23–37; 305, с. 31–33].

По-перше, дослідники у сфері податків поіляють подвійне оподаткування на дійсне й можливе. При першому податки підлягають сплаті у 2-х (або більше) державах, а загальна їх сума є значно більшою, аніж при виконані податкового обов'язку в одній державі. У випадку з можливим подвійним оподаткуванням немає колізії вимог про сплату податків, а має місце право іншої держави на підставі суверенітету в будь-який час (наприклад, після набрання чинності податкової угоди) встановити податок, аналогічний стягненому в першій державі. В основному ж дослідники вважають, що подвійне оподаткування може бути визначено виключно як дійсне, коли через претензії декількох держав на реалізацію прав щодо оподаткування загальний податковий тягар стає більш значним, аніж тягар в одній з держав з більш високим рівнем оподаткування[292, с. 31–33].

По-друге, міжнародне подвійне оподаткування розглядається у сенсі вузькому (юридичному) й широкому (економічному)[104]. При цьому, під подвійним оподаткуванням у вузькому змісті мається на увазі ідентичність об'єкта й суб'єкта оподаткування, в той час як у широкому розумінні –під оподаткуванням одного об'єкта при юридично різних, але економічно ідентичних суб'єктах (наприклад, обкладення податком спочатку компанії, а потім її акціонерів). Окремі дослідники у сфері податків, з поглядом яких дисертант погоджується, вважають штучним розмежування вказаних понять. При цьому вони стверджують: якби оподаткування не проводилося на рівні компанії, розмір дивідендів акціонерів був би збільшений на суму податку, що підлягає сплаті компанією. Виходить, що в остаточному підсумку податок з останньої сплачується з доходу (хоча й гіпотетичного в такому випадку) акціонерів[315, с. 22–23].Інші ж (наприклад, експерти ОЄСР) – переконані в тому, що концепція економічного подвійного оподаткування належним чином

не визначена й дотепер, щоб бути підставою для її аналізу. Проте вони не заперечують, що у випадку, якщо платники податку стосовно одного й того ж доходу перебувають у різних державах, може мати місце міжнародне подвійне оподаткування, усунути яке вдасться за допомогою включення відповідних положень в угоди (договори) про уникнення подвійного оподаткування.

По-третє, в науці податкового права виділяють пряме й непряме подвійне оподаткування. Перше може бути викликано застосуванням 2-хчи більше податкових законодавств з різною або схожою структурою щодо того самого об'єкта і того самого суб'єкта або ж тільки стосовно об'єкта оподаткування. Іншими словами, пряме подвійне оподаткування в широкому розумінні і непрямеподвійнеоподаткуванні означають те ж саме, що й подвійне оподаткування об'єкта при юридично різних суб'єктах. Однак, якщо пряме подвійне оподаткування (в широкому сенсі) існує тільки при економічній ідентичності суб'єктів, то непряме виникає, коли боржник в одній державі не може зменшити свою податкову базу за рахунок платежів, які він переводить на користь кредитора в іншій державі, отже, вони обидва сплачують податки з таких платежів. Непряме подвійне оподаткування можливеміж фізичними особами в разі виплат допомог та аліментів, а також відсотків по кредитах і ліцензійних зборах. Загалом же варто погодитися з висловленою Д. Д. Бутаковим думкою, що описана ситуація не повинна позначатися юридичним поняттям «подвійне оподаткування» з метою правильного його застосування[9].

По-четверте, при встановленні підходів до усвідомлення подвійного оподаткування існує наукове судження, що його причиною не слід вважати застосування прогресивних податкових ставок державами, які для запобігання такого оподаткуваннявикористовують метод звільнення, коли ставка податку, що підлягає сплаті в державі резидентства, залежить від сукупного доходуабо всього майна платника податків. У цій ситуації немає значення ні місце походження доходу, ні місце перебування майна. При цьому підвищена ставка податку застосовуватиметься державою резидентства щодо отриманих у ній

доходів, за винятком тих що одержані в іншій державі[292, с. 31–33]. Вважаємо, що в такому випадку подвійного оподаткування не відбувається, хоча платник податків опиняється в менш вигідних умовах порівняно з резидентами, які не здійснюють діяльність за кордоном.

Комітет з податкових справ Організації економічного співробітництва й розвитку в коментарі до Типової конвенції про уникнення подвійного оподаткування (версія 1998 р.) зазначає: міжнародне юридичне подвійне оподаткування загалом можна визначити як оподатковування одного платника податків за однією й тією самою статтею за один і той же самий час у 2-х або більше державах. Інколи може також використовуватися конструкція «міждержавне подвійное оподаткування», якою підкреслюються сфера існування такого феномену, як міждержавні відносини. Вона тлумачиться як стягнення подібних податків у 2-х (чи кількох) країнах від одного й того ж платника податків з одним і тим самим об’єктом оподаткування і за один і той же період. Подвійне оподаткування виникає в результаті того, що більшість держав оподатковують податком не лише власний ринок, а й доходи у своїх країнах і майно міжнародних компаній. Додатково держава оподатковує ще й активи інших країн на їх території.

У широкому тлумаченні міжнародне подвійне оподаткування – це оподаткування в різних країнах ідентичними чи однотипними податками одного й того самого об’єкта оподаткування як різновид юридичного подвійного оподаткування, що виникає в результаті або відмінностей у національних податкових системах, або цілеспрямованої податкової політики окремих держав[228, с. 178].

Для чіткого розуміння сутності правової конструкції «міжнародне подвійне оподаткування», потрібно розглянути випадки, за яких можна вести мовуи про появу цього явища. Подвійне оподаткування може мати місце, коли один і той самий дохід (чи власність) оподатковується аналогічними податками у 2-х чи більше країнах. Подібна ситуація виникає, коли: а) одна й та сама особа визнається резидентом більше ніж в одній країні, при цьому існує подвійне

оподаткування всієї суми доходів; б) один і той же дохід розглядається таким, що має джерело походження у 2-х чи більше державах – має місце подвійне оподаткування іноземного доходу; в) один і той самий дохід оподатковується в одній країні – на підставі резидентства його одержувача, а в іншій – на підставі правила про джерело доходу; г) існують відмінності між країнами щодо порядку й норм зарахування витрат, яких зазнав платник податку – оподатковується двоє осіб з приводу одного й того ж доходу.

Отже, міжнародне подвійне оподаткування становить собою оподаткування подібними чи аналогічними податками одного й того самого платника податку щодо одного об'єкта за один і той же період часу, результатом чого є виникнення ідентичності податкового платежу, об'єкта й суб'єкта оподаткування і термінів сплати податків.

Для досліджуваного виду оподаткування характерними є: (а) ідентичність суб'єктів оподаткування – платників податків; (б) ідентичність об'єктів оподаткування – джерел доходів і самих доходів; (в) підпорядкованість суб'єктів та об'єктів оподаткування податковій юрисдикції різних держав; (г) одночасність оподаткування; (д) відмінності у правилах і методиках обчислення доходу, оподаткованого в різних країнах[165, с. 29–30].

У міжнародній юридичній доктрині панують різноманітні погляди на визначення видів зовнішнього подвійного оподаткування. Так, О. Бухлер [269, с. 33], А. Кнехтле [293, с. 31] вирізняють ЗПО дійсне й можливе. Як зауважують зазначені науковці, дійсним ЗПО є таке оподаткування, коли податок необхідно сплатити в різних країнах, при цьому сума, що підлягає сплаті, є значно більшою, аніж при виконанні податкового зобов'язання в одній країні. ЗПО становить собою теоретичну можливість держави в будь-який час на підставі власного податкового суверенітетувстановити податок, аналогічний тому, що вже стягується в іншій державі. Наведену позицію не поділяє А. Філіпп, який зазначає, що ЗПО може бути лише дійсним, бо подвійне оподаткування відбудеться, тільки коли внаслідок податкової юрисдикції декількох країн на здійснення прав на оподаткування загальний податковий

тягар на платника суттєво збільшується порівняно з податковим тягарем в одній країні з більш високим рівнем оподаткування [302, с. 10].

Звичайно, з огляду на теоретичну можливість подвійного оподаткування платник податків його не зазнає, проте подвійне оподаткуванню може вплинути на господарську активність суб'єкта. Таким чином, ми підтримуємо позицію, згідно з якою ЗПО поділяється на дійсне та можливе. Р. Л. Дернберг видом ЗПО назвав потенційне оподаткування яке, на думку вченого, полягає в тому, що його потенційна можливість виникає у випадку колізії претензій на податкову юрисдикцію, отже, фактично, він веде мову про можливе ЗПО. З нашого погляду, застосування терміна «потенційне» для підкреслення теоретичної можливості країни в будь-який час установлювати на підставі власного податкового суверенітету податок, аналогічний тому, що вже стягується в іншій країні, є більш правильним для визначення виду ЗПО. А тому пропонуємо за критерієм наявності застосування ЗПО визначати 2 його види – дійсне й потенційне [283, с. 97].

Н. В. Вороніна, В. А. Бабанін виокремлюють пряме й непряме ЗПО. Першим 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, зумовлених податковим суверенітетом цих країн. Пряме зовнішнє подвійне оподаткування є можливим за економічної тотожності суб'єктів, а непряме – це неодноразове оподаткування лише об'єкта, тобто подвійне оподаткування останнього при юридично різних суб'єктах, яке виникає у випадках, коли боржник в одній країні не в змозі зменшити податкову базу за рахунок платежів, які він переводить на користь кредитора в іншій крані, а тому обидва вони сплачують податки щодо цих платежів (наприклад, при сплаті аліментів між фізичними особами, відсотків за кредитами, ліцензійних зборів тощо) [20]. Преєднуємося до зазначеного поділу і вважаємо його обґрунтованим і заслуговуючим на підтримку.

Деякі науковці наполягають на виокремленні вузького (юридичного) й широкого (економічного) ЗПО, яке вони ділять залежно від змісту останнього. Так, під юридичним ЗПО (*juridical double taxation*) мається на увазі оподаткування одного й того ж суб'єкта й об'єкта, коли один і той же платник податків (юридична або фізична особа) оподатковується податком стосовно одного й того ж доходу у 2-х чи більше країнах. Економічне ЗПО (*economic double taxation*) означає оподаткування одного об'єкта при юридично різних, але економічно ідентичних суб'єктах, тобто коли 2-х різних платників оподатковують щодо одного й того ж самого доходу дві чи більше країн (розподілення дивідендів, застосування правил трансферного ціноутворення тощо) [315, с. 22].

У той же час спеціалісти-практики вважають штучним поділ ЗПО на зазначені види [309, с. 24]. Аналітики ОЕСР переконують, що концепція поділу ЗПО на економічне і юридичне до сьогодні остаточно не визначена, щоб служити підґрунтям окремого дослідження [270, с. 555]. О. А. Шахмаметьєв зазначає, що юридичне й економічне ЗПО не є видами такого оподаткування. Звичайно, ЗПО як явище можна розглядати в економічному й юридичному розумінні. Юридичне виникає в силу наявності формальних (установлених податковим законодавством) підстав у тієї самої особи щодо того самого об'єкта більше одного разу за той самий період; економічне – коли той самий об'єкт (з економічної точки зору) оподатковується в різних платників податків [250, с. 22]. У цілому приєднуючись до позиції вказаного фахівця, зазначимо, що поділ ЗПО за визначеним критерієм фактично повторює підходи до його поділу на пряме й непряме, проте на більш широких підставах, що створює перешкоди при чіткому формулюванні видів ЗПО.

Отже, як переконує В. М. Михалчич, ЗПО можна поділитизалежно від наявності застосування на дійсне й потенційне, а залежно від об'єктного й суб'єктного складу – пряме й непряме [106].

Механізм формування явища міжнародного подвійного оподаткування передбачає 2 підходи держав при оподаткуванні доходів чи майна, що

знаходяться на їх території. Перший полягає в тому, що при окресленні сфери своїх податкових повноважень, деякі держави виходять з принципу резидентства, коли оподатковуються усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їх території, незалежно від того, в якій державі цей дохід отримано в дійсності. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим обов'язком, що встановлюється для платника податку. Відповідно до другого підходу – обмеженого податкового обов'язку платника – країна додержується принципу джерела доходів, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, має їх одержувач місце проживання або резиденцію в цій країні чи ні. Більшість держав, у тому числі й Україна, здійснюють оподаткування на підставі поєднання обох указаних принципів (підходів)[108, с. 123–124].

Загалом же при застосуванні правил обмеженого й необмеженого податкового обов'язку можуть мати місце певні ситуації, а саме:

- коли 2 держави накладають необмежений податковий обов'язок на одного й того ж суб'єкта (наприклад, на особу, яка має місце проживання в одній державі, але проживає в іншій понад 183 дні в підзвітному році);
- якщо певний суб'єкт в одній державі підлягає необмеженому податковому обов'язку, а в іншій обмеженому податковому обов'язку;
- коли закони 2-х держав стверджують, що той чи інший дохід отримано на їх території, і накладають на суб'єкта, який його одержав, обмежений податковий обов'язок.

Перша з наведених ситуацій міжнародного подвійного оподаткування найбіе виникає, коли особа підлягає подвійному оподаткуванню однією державою на піддставі громадянства, а іншими – в результаті визнання її резидентом. При цьому, як підкреслюється в публікаціях зарубіжних авторів, обидві держави (держава громадянства й державарезидентства) вправі обкладати податком сукупний дохідособи незалежно від місця одержання останнього. У міжнародномуподатковому праві подібне явище йменується конфліктом (збігом) необмеженої податкової відповідальності[292, с. 44]. Для

аналізу такого конфлікту досить цікавим є підхід США, що стосується оподаткування: держава не оподатковує резидентів інших держав, але зберігає право оподаткування своїх громадян незалежно від місця їх президентства [67]. Конфлікт необмеженого податкового обов’язку можливий, якщо резидент (наприклад, Ісландії, який є громадянином США) одержуєдохід у вигляді відсотків від ісландського позичальника. У такому разі й Ісландія, і США претендуватимуть на необмежене оподаткування цього доходу[36, с. 56–58].

Збіг необмеженої податкової відповідальності відбувається й у випадку обкладання 2-ма державами дивідендів, виплачених компанією-резидентом однієї держави компанії-резидентові іншої держави. Якщо, приміром, компанія, зареєстрована за законодавством Швеції, отримує дивіденди від своєї дочірньої компанії, створеної за законами цієї країни, але визнаної резидентом Великобританії, ніщо не заважає обом державам застосувати своє податкове законодавство і здійснити оподаткування цієї дочірньої компанії. При цьому Швеція не зобов’язана надаватизвільнення на податок, сплачений у Великобританії. Положення про право і про держави резидентства дочірньої компанії й материнської компанії оподатковувати дивіденди, що виплачуються компанією дочірньою, закріплено в низці податкових угод (договорів) прикладом чому може послужити, п. 7 ст. 10 Конвенції Великобританії зі Швецією (1983 р.)[85, с. 20].

Зазначені випадки подвійного оподаткування, пов’язані з нашого погляду, пов’язані з тим, що воно останнім часом персоналізувалося, а держави прагнуть оподатковувати всіх фізичних і юридичних осіб – як іноземних, так і своїх – за сукупністю всіх отриманих ними доходів.

Таким чином, міжнародне подвійне оподаткування наявне у випадках, якщо особі висуваються податкові вимоги із податкових відомств 2-х і більше держав щодо сплати прямих податків з одного й того ж доходу. У суб'єктів, які в декількох державах одночасно здійснюють комерційну діяльність, виникає обов'язок сплати у кожній з цих держав одного й того ж податку. Така ситуація, за загальним правилом, є результатом колізій внутрішньодержавного

податкового законодавства. Отже, платниками податків можуть визнати дві чи більше держави через розбіжності в їх національному законодавстві, зокрема, за ознакою резидентства. Приміром, особа через свою фактичну присутність на території однієї держави може бути визнана резидентом цієї держави, але у той же час бути резидентом іншої держави – у зв'язку з наявністю громадянства цієї держави, а через економічні інтереси визнаватися одночасно резидентом третьої держави.

Є сенс наголосити, що подвійне оподаткування завжди засновано на протиріччях, що мають місце в однотипних податкових механізмах, приміром, у рамках прямих або непрямих податків, а не при оподаткуванні об'єктів, які різняться між собою за типом податків. Узявши до уваги викладене вище, можна стверджувати, що сутність досліджуваного поняття полягає в перевищенні загального податкового навантаження, що обчислюється за аналогічними економічними операціями.

Найтиповішим є подвійне оподаткування у наслідок колізії необмеженого й обмеженого податкового обов'язку, в результаті якого одна держава здійснює оподаткування на підставі громадянства (або резидентства), інша – на підставі припису щодо джерела отриманого доходу. Але ця проблема не стосується оподаткування нерухомого майна, позаяк усі держави виходять з того, що таке майно оподатковується тільки тією країною, на території якої воно знаходиться. У цьому й проявляється територіальний суверенітет держави. Проте якщо держава, де знаходиться нерухомість, стягує ще й податок з доходів отриманих внаслідок такого майна (приміром, оренда тощо), то власник майна зобов'язаний сплатити ще й цей податок. Адже держава, громадянство (або резидентство) якої має власника майна, отримує можливість здійснити оподаткування доходів, одержуваних особою від такого майна.

У податковому законодавстві багатьох держав дохід, отриманий від здавання в оренду майна, що знаходиться в державі, або іншого його використання, розглядається як такий, що походить з відповідного джерела в ній (приміром, статті 861 і 862 Кодексу внутрішніх доходів США), незалежно

від резидентства орендаря або місця здійснення податкових платежів. Проте держава громадянства (або президентства) цього суб'єкта вправі оподатковувати його сукупні доходи, отримані, в тому числі, з певних джерел в іншій державі.

Поєднання необмеженого й обмеженого податкового обов'язку є можливим при оподаткуванні однієї і тієї ж особи або того самого доходу однією державою на підставі громадянства (або резидентства), а іншою – в результаті функціонального державного суверенітету. Так, завдяки Конвенції ООН з морськогоправа (1982 р.) з'явився наднаціональний орган, що володіє податковими повноваженнями, хоча й обмеженими. Такий орган позначається в згаданій Конвенції як Міжнародний орган з морського дна. Він наділений правом застосовувати спрощену або комплексну систему оподаткування стосовно промислового виробництва в районі, щознаходиться за межами національної юрисдикції держав. Держава громадянства (резидентства), у свою чергу, теж має право, оподатковувати прибуток отриманий від такого виробництва [55].

Подвійне оподаткування іноді можливе також у випадку колізій обмеженого податкового зобов'язання, в результаті якого держави оподатковують тотожний дохід, отриманий із джерел, що знаходяться на їх території. Конфлікт обмеженої податкової відповідальності є можливим, якщо бракує відповідної податкової угоди або коли йдеться про оподаткування доходів від авторських прав і ліцензій. Приміром, країна, в якій використовується інтелектуальна власність, та з якої отримано дохід, здійснює оподаткування цього доходу. У той же час держава, в якій перебуває власник авторського права, теж оподатковує такий дохід. Як наслідок, один і той самий вид доходу оподатковується двічі: спочатку – як частина прибутку від використання інтелектуальної власності, а згодом – як виплати на користь власника авторських прав. При цьому, ця особа може й не бути резидентом обох таких держав [108, с. 125].

У результаті названих колізій податкових розпоряджень 2-х чи більше

держав виникає явище міжнародного подвійного оподаткування. У підґрунтя визначення конструкції «міжнародне подвійне оподаткування» споконвічно було закладено твердження, що цей вид оподаткування виникає, коли 2 автономні податкові влади (зокрема, 2 держави) одночасно обкладають, так би мовити, однорідним податком одного й того самого платника. У більш пізніх податкових юридичних документах введено критерій тієї ж самої (тотожної) сфери оподаткування з установленням остаточної дефініції досліджуваної конструкції як конфлікту правових засад, який має місце, коли в рамках первинних фіскальних юрисдикцій податкова влада обкладає податком одного й того ж суб'єкта[108, с. 125]. Міжнародне податкове право не містить загальних правил, що забороняють міжнародне подвійне оподаткування. Будь-яка держава володіє виключним правом стягувати податки на своїй території згідно з національним податковим законодавством. Проте наслідки такого оподаткування можуть полягати: (а) в негативному впливі на товарообмін між країнами й у його зниженні; (б) в обмеженні переміщення капіталу, трудових ресурсів і науково-технічних досягнень; (в) у зростанні цін та інфляції в дерєаві; (г) у стримуванні і зменшенні попиту на товари, роботу, послуги і пропозицій на них[219, с. 166].

1.3. Критерії резиденства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування

Однією з важливих наукових проблем податкового права можна назвати міжнародне подвійне оподаткування – обкладання в різних днржавах одного об'єкта оподаткування одного платника одним і тим же (або аналогічним) податком за один і той же проміжок часу. Обґрунтованою видиться точка зору науковців щодо перебування на своєрідному стику категорій «об'єкти оподаткування» (складна ситуація при визначенні бази оподаткування при різноманітті доходів у державі та за її межами) і «платники податків» (їх поділ

на резидентів і нерезидентів)[115, с. 276]. А. М. Козирін указує, що при міжнародному подвійному оподаткуванні спостерігається зіткнення національних податкових законодавств у встановленні платника і розгляд останнього як зобов’язаної особи за законодавствами іншої країни [53, с. 42–43]. На думку С. Є. Тарараєва, особливості тлумачення податковим законодавством країни суб'єкта оподаткування, а також диференціація фізичних осіб на резидентів і нерезидентів обумовлюють появу або запобігання подвійного оподаткування [227, с. 110]. З погляду Р. Л. Дорнберга, визнання декількома державами платника податків як резидента теж є умовою виникнення такогоо оподаткування[36, с. 7]. Цієї ж позиції дотримується й А. Куреші, який вважає проблему так званого подвійного резидентства умовою цього виду оподаткування. Ним розроблено відповідні коментарі до вирішення розглядуваного питання Модельною конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, розробленою Організацією економічного співробітництва й розвитку (далі – ОЕСР) [304, с. 432–433].

Серед науковців немає однозначного підходу до трактування терміна «резидент», що є однією з передумов подвійного оподаткування. У перекладі з англійської мови “*resident*” означає “постійний мешканець, той, хто постійно проживає"[301, с. 1077]. Із фактом постійного мешкання (перебування) особи на території держави пов’язана наявність сукупності економічних і юридичних відносин, отримання людиною комплексу благ у результаті реалізації щодо неї функцій держави, що зумовлює згідно з податковим законодавством справедливість претензій з її боку стосовно компенсації цих благ шляхом покладення на цю особу тих чи інших зобов’язань за наявності в неї об’єктів оподаткування [36, с. 10].

Право на створення й отримання доходів надається не тільки резидентам, а й особам, які постійно мешкають (знаходяться) на території інших держав і не мають інших ознак резидентства. У такому разі територіальну причетність до держави вони мають опосередковано – через джерела власних доходів, що походять з її території.

Саме з огляду на податкову юрисдикцію, що ґрунтується на принципі територіальності (територіальної причетності), обґрунтовує оподаткування резидентів і нерезидентів Р. Л. Дорнберг [36, с. 10]. Різниця в їх податковому навантаженні є цілком очевидною і зрозумілою. Резиденти, постійно проживаючи (перебуваючи) на території держави, здійснюють там свою життєдіяльність і мають можливість користуватися всіма суспільними благами (соціальними цінностями), що створюються, існують і відтворюються за рахунок державного бюджету. Нерезиденти ж користуються обмеженим колом наданих державою благ умовно, опосередковано, у процесі створення власного доходу з джерел у цій державі. Оскільки такі блага й цінності є об’єктами правовідносин у соціумі, суттєва різниця між резидентами й нерезидентами, з нашого погляду, полягає в різному ступені усталеності й насиченості суспільних відносин, що складаються між особою й державою (відповідно, в обох випадках).

Із цієї точки зору вбачається доречним порівняння деяких аспектів понять «податкове президентство» і «громадянство фізичної особи». Зауважимо, що останнє досить ґрунтовно розроблено у правовій доктрині. Обидві правові категорії характеризують суспільні відносини, що виникають між державою і фізичною особою. Їх характер дозволяє стверджувати про наявність усталеного зв’язку між державою, з одного боку, і громадянином та резидентом – з другого. Громадянин має стійкий політико-правовий зв'язок з державою, резидент – зв'язок економіко-правовий, що реалізується через фінансові правовідносини, найважливіша особливість яких, як зазначав Є. А. Ровинський, полягає в тому, що вони є формою вираження й закріплення відносин фінансових, які, у свою чергу, самі виступають формою певних економічних відносин [204, с. 138].

Громадянство прямо може виступати критерієм податкового резидентства. Ще в 1923 р. Економічний і фінансовий комітет Ліги Націй визнав, що критерій національності (громадянства) для цілей оподаткування є анахронізмом [84, с. 45]. М. П. Кучерявенко наголошує на необґрунтованості збільшення

податкового тягаря резидентів залежно від диференціації громадянства[115, с. 86]. У разі обрання країною національного принципу податкової юрисдикції громадянство може виноситися за рамки проблеми резидентства. Приміром, у США фізична особа вважається резидентом країни, якщо вона відповідає будь-якому з наступних 3-х критеріїв, що охоплюють: (а) законний в'їзд до країни (наявність посвідки на проживання), (б) значний строк проживання у США й (в) добровільне визнання себе резидентом[36, с. 192]. Як бачимо, статус податкового резидента чи нерезидента у США може встановлюватися лише для громадян іноземних держав та осіб без громадянства.

Усталений економіко-правовий зв'язок між країною й особою, який становить собою сутність поняття «податкове президентство», випливає не тільки з факту проживання (знахоження) на території держави. Приміром, за законодавством Іспанії податковим резидентом визнається фізична особа, яка або прожила в країні понад 183 дні протягом календарного року, або має в ній власні економічні інтереси, або здійснює свою основну комерційну чи професійну діяльність на її території [79, с. 190]. В Україні одним із критеріїв податкового резидентства передбачено наявність в особи тісних особистих або економічних зв'язків –центру життєвих інтересів у державі. Для встановлення більш тісних особистих зв'язків, між іншими, береться до уваги й місце мешкання членів родини цієї особи, а що стосується більш тісних зв’язків економічних– реєстрація останньої як суб’єкта підприємницької діяльності або як самозайнятої особи.

Аналіз вищевказаних критеріїв виводить на проблему їх співвідношення в механізмі встановлення податкового резидентства. За своєю юридичною природою ці критерії є умовами гіпотези дефінітивної податково-правової норми, що закріплює категорію “податковий резидент”. У наведеному прикладі такої норми за законодавством Іспанії її гіпотеза є альтернативною, сама норма діє за наявності будь-якої з перелічених у гіпотезі умов[81, с. 155]. Як зазначає М. П. Кучерявенко, структурний аналіз аналогічних норм-дефініцій,

викладених у зазначеному пункті ст. 1 Закону, свідчить про наявність складної гіпотези, якою пов’язується дія норми із сукупністю юридичних фактів і їх взаємопов'язання комплексом – фактичним складом [81, с. 154].

При цьому, як вбачається, має місце певна ієрархічність критеріїв як юридичних фактів. Основними й альтернативними, безумовно, є такі критерії податкового резидентства України, як-то: (а) самостійне визначення людиною місця свого мешкання на території країни й (б) її реєстрація як самозайнятої особи. Якщо таких обставин немає, правовою нормою передбачено їх комплекс, що характеризується ієрархічністю й послідовністю: місце мешкання в Україні – постійне місце проживання в ній – центр життєвих інтересів в цій державі – перебування в ній не менше 183 днів протягом податкового року – громадянство України. Наголосимо. що кожна наступна обставина (критерій) має вагоме юридичне значення, виступає умовою ви-знання фізичної особи резидентом України лише у випадку, коли всіх попередніх обставин (критеріїв) або не існує як таких, або вони мають місце (дублюються) в зарубіжній державі.

Таким чином, конструкція «податкове резидентство України» щодо фізичної особи можна охарактеризувати як усталений економіко-правовий зв'язок між платником податків і державою, що випливає 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 таких зв’язків у механізмі їх установлення, передбаченому національним законодавством країни.

На переконання А. Куреші, поняття «резидент Договірної держави», яким оперують у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування, виконує різні функції й виступає важливим у 3-х випадках: а) при окресленні кола осіб, до яких застосовується та чи інша угода; б) коли подвійне оподаткування є наслідком подвійного президентства особи; в) коли подвійне

оподаткування є наслідком оподаткування платника в державі резидентства і в державі, яка є джерелом доходу або місцем розміщення його власності[304, с. 432].

За загальним правилом, закріпленим у Конвенції ОЕСР і в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, що ґрунтується на цьому документі, резидентом однієї Договірної держави визнається особа, яка за її законодавством підлягає оподаткуванню в ній за фактом територіальної причетності (місця проживання, постійного перебування або будь-якого іншого аналогічного критерію), за винятком осіб, які оподатковуються виключно з підстав одержання доходів із джерел у цій країні або стосовно майна, що в ній знаходиться [304, с. 375–406].

Виходячи із критеріїв податкового резидентства, установлених національним законодавством кожної з Договірних держав, особа може бути визнана резидентом обох цих держав з підстав наявності в неї подвійного податкового президентства, що випливає з її територіальної причетності до останніх. У такому разі в угодах передбачаються механізм установлення за особою статусу "резидент однієї Договірної держави", закладений в ієрархічно-послідовному комплексі "допоміжних", як їх іменує А. Куреші, критеріїв, передбачених гіпотезою відповідної норми угоди "в порядку убування їх значимості" [304, с. 433]. Якщо навіть за вказаними критеріями встановити за особою названий статус неможливо, у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування, як правило, фіксується право компетентних органів за взаємною згодою Договірних держав вирішувати питання стосовно оподаткування такого резидента[56].

У випадку недосягнення такої згоди особа повинна вважатися податковим резидентом обох Договірних держав у розумінні міжнародної угоди, проте з метою уникнення подвійного оподаткування статусу резидента за нею так і не буде встановлено. Із цього приводу Ларютіна зауважила: "Якщо держави не досягнуть згоди із цього питання, особа не вважатиметься нічиїм резидентом з метою оподаткування або одержання передбачених в угоді пільг" [84, с. 49].

Вважаємо, що з таким твердженням можна погодитися лише частково. Дійсно, особа без установлення статусу «резидент однієї Договірної держави» за угодою не зможе скористатися передбаченими в договорі пільгами. У той же час недосягнення згоди між державами з приводу вказаного статусу, як видається, не тягне за собою такого наслідку, як відсутність резидентства з метою оподаткування (національного податкового резидентства). На думку Куреші, правочини про уникнення подвійного оподаткування не містять норм, яким повинні відповідати положення національних законодавств про резидентство цієї держави, що ґрунтуються виключно на останніх[304, с. 433]. Такий підхід закріплено і в укладених Україною угодах про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, у п. 4 ст. 4 Конвенції між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна передбачено, що за браком згоди компетентних органів цих Держав стосовно встановлення резидентства лише однієї Договірної держави така особа не буде вважатися резидентом жодної з них з метою користування перевагами цієї Конвенції[56].

Установлення резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування, з нашої точки зору, становить собою механізм уточнення економіко-правового зв'язку між особою й державами – учасницями відповідної міжнародної угоди шляхом визначення податкового резидентства особи з підстав її територіальної причетності за національними законодавствами кожної з держав-учасниць і застосування в разі виявлення подвійного податкового резидентства комплексу допоміжних критеріїв, спрямованих на реалізацію уникнення подвійного оподаткування, передбаченого цією міжнародною угодою.

Подальше наукове опрацювання порушеної проблематики має на меті виробити однозначний підхід у правовому регулюванні податкового резидентства й законодавчому закріпленні відповідного терміна з урахуванням специфіки цього виду резидентства стосовно спрямованості деталізації податкового обов’язку платника податків на зменшення податкового

навантаження порівняно з національним режимом оподаткування податкових резидентів у результаті застосування пільг, передбачених міжнародними угодами[90].

Одним з випадків, у яких виникає досліджуване явище, є подвійне оподаткування доходів, отриманих резидентами за кордоном. Така ситуація має місце, коли особа (як фізична, так і юридична), будучи резидентом однієї держави, отримує доходи (прибуток) від господарської діяльності, яку вона здійснює на території держави, де вона вважається нерезидентом. Обов'язковим у такому разі є те, що резидент має сплатити податки на території держави фактичного здійснення своєї господарської діяльності. Крім того, він повинен оподатковуватися й у країні свого резидентства. У наявності існує протиріччя, вирішити яке можливо на підставі спеціальних міжнародних угод, згідно з якими оподатковування відбувається в одній з держав або ж у рамках її національного законодавства [31, с. 113–114].

При окресленні сфери своїх податкових повноважень деякі країни виходять із принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їх території, незалежно від того, в якій країні в дійсності цей дохід отримано. Такий підхід прийнято вважати необмеженим податковим зобов'язанням, що встановлюється для платника. Що ж стосується обмеженого податкового зобов'язання платника, тут держава додержується принципу джерела походження доходу, тобто оподатковує будь-які отримані на її території доходи, незалежно від того, має їх одержувач місце проживання або резиденцію в цій країні чи ні. Більшість держав, у тому числі й Україна, здійснюють оподаткування на підставі поєднання обох цих принципів[31, с. 114].

У певній державі статус резидента встановлюється відповідно до законодавства цієї країни. С. Ф. Сутирін та О. І. Погорлецький справедливо зауважують, що по суті резиденство не залежить від громадянства фізичної особи або національної належності юридичної особи. Резидентство визначається виходячи із постійного місця перебування. Для визнання

юридичної особи–платника податків резидентом слід виявити певні ознаки, зокрема, податкового доміціля (*fiscal domicile*) [226, с. 46–47]. Така теза знаходить підтримку й у вітчизняних правників, які зосереджують увагу на відмінностях в оподаткуванні, що є визначальним, виходячи саме з наявності податкового доміціля, який поділяє платників на резидентів і нерезидентів [6, с. 15; 80, с. 582–583].

Критерій (принцип) резидентства означає, що абсолютно всі доходи резидентів країни, отримувані як на території держави, так і за її межами, підлягають оподаткуванню саме у цій державі (це так звана необмежена податкова відповідальність). Для нерезидентів оподатковуються всі їх доходи, що одержані з певних джерел у цій країні (це обмежена податкова відповідальність).

Типова конвенція ОЕСР, беручи за основу оподаткування принцип резиденства, визначає такі його складові для юридичних осіб: місцезнаходження керівного органу юридичної особи або місце її реєстрації [264]. При цьому за можливості надання юридичній особі резидентства обох Договірних держав визначальною ознакою для встановлення необмеженого податкового обов’язку юуде критерій розміщення фактичного керівного органу. Наразі ця модель покладена в основу проєкту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розробленого Міністерством фінансів України, а згідно з постановою Кабінету Міністрів України «Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку» (від 12 листопада 1993 р. за № 921) [186] повинна використовуватися під час проведення переговорів і підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України.

Друга модель, визначена в Типовій конвенції ООН (1980 р.), базується на застосуванні принципу територіальності під час оподаткування. В його основу покладено критерій «постійного ділового закладу» або «постійного місця перебування», відповідно до якого більшість доходів корпорацій, отриманих за

кордоном, оподатковуються у країнах-імпортерах капіталу[317].

Третьою альтернативною моделлю встановлення взаємовідносин з питань оподаткування є Типовий договір США, на підставі якого можливе укладення із цією державою двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування. За цією моделлю резидентство юридичної особи можна виявити на підставі критерію «місце корпоратизації» або за взаємною домовленістю Договірних держав[318].

Критерій резидентства деталізується у видових конвенціях. Так, Типова конвенція ООН уточнює принцип джерела «незалежних особистих послуг» із цього приводу. Крім указівки на умову про перебування резидента в країні протягом 183 дні в одному податковому році, враховується також оплата таких послуг за його рахунок або за рахунок «постійної ділової установи». В останньому випадку договірні сторони можуть включити у свою податкову угоду вказівку на певний мінімальний рівень, після якого такий дохід підпадає під оподаткування[48, с. 120].

Під дії таких угод підпадають резиденти обох Договірних держав. Кожна з яких визначає своїх резидентів за нормами свого внутрішнього законодавства. У разі подвійного резидентства сторони мають приходити до єдиного резидентства, застосовуючи при цьому встановлену процедуру. Для юридичних осіб вирішальним критерієм є місце розташування «фактичного керівного органа», для осіб фізичних осіб (по убуваючій значимості) – постійне житло, центр життєвих інтересів, місце звичайного проживання, громадянство країни. Не підпадають під дію угоди особи, які оподатковуються в Договірних державах тільки на підставі отримання доходу джерел у якій-небудь із цих держав або з майна, що належить їм у якійсь із цих країн. Саме ж поняття «платник податків» може бути визначено подвійно: (а) як особа, щодо якої виникає податкове зобов'язання, і (б) на підставі наведених вище ознак[48, с. 182].

Резидент однієї Договірної держави розглядається як суб’єкт, який не має представництва в інший Договірній державі, за умови якщо він здійснює

комерційну діяльність в останній через брокера, комісіонера чи будь-якого іншого агента з незалежним статусом, якщо зазначені особи діють у межах своєї звичайної діяльності. Той факт, що компанія, яка є резидентом Договірної держави, контролює компанію (чи контролюється нею), будучи резидентом другої Договірної держави і здійснюючи комерційну діяльність в останній (через постійне представництво або в будь-який інший спосіб), сама по собі не перетворює одну із цих компаній на постійне представництво іншої компанії [67].

За Конвенцією між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал статус «Резидент Договірної держави» отримує будь-яка особа, яка згідно із законодавством цієї держави оподатковується в ній на підставі свого місця проживання, місця перебування, громадянства, місця корпоратизації чи будь-якого іншого аналогічного критерію. Однак терміном «резидент» не охоплюється будь-яка особа, яка повинна сплачувати податки в цій Державні тільки стосоно прибутків з джерел, що знаходяться в ній, або щодо розташованого там майна[67].

Якщо фізична особа є резидентом обох Договірних держав, її статус полягає в наступному:

а) особа вважається резидентом тієї Держави, в якій вона має постійне помешкання. Якщо вона має його в обох Державах, вона вважається резидентом тієї Держави, де вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки, тобто центр своїх життєвих інтересів;

б) якщо Держава, в якій особа має центр життєвих інтересів, не може бути визначена або якщо вона не має постійного помешкання в жодній з Договірних держав, особа вважається резидентом тієї Держави, в якій вона зазвичай перебуває;

в) якщо особа зазвичай перебуває в обох Договірних державах або не перебуває в жодній з них, вона вважається резидентом тієї з них, громадянином

якої вона є;

г) якщо кожна Держава розглядає особу як свого громадянина, а вона не є громадянином жодної з них, компетентні органи Договірних держав вирішують це питання за взаємною домовленістю.

Якщо фізична або юридична особа є резидентом обох Договірних держав, їх компетентні органи прагнутимуть вирішити це питання за взаємною домовленістю сторін і визначити режим застосування положень розглянутої до Конвенції цієї особи [67].

На підставі проведеного аналізу, можемо зробити висновок, що критерій резидентства відіграє першочергову роль під час встановлення податкового статусу особи, яка залучається до оподаткування. Будучи резидентом певної країни особа є відповідальною за сплату податків з усіх своїх доходів, а ось маючи статус нерезидента має сплачувати податок у цій державі тільки з доходів, одержуваних із джерел, що знаходяться на її території. Тоді як при визначенні податкового статусу таких осіб, громадянство, підданство, доміцилій чи інші ознаки, що характеризують правове становище конкретної фізичної особи щодо держави, як правило, не беруться до уваги. Проте існує декілька виключень:

– США (й частково Філіппіни) зберігають за собою право оподаткування «глобальних доходів» не тільки своїх резидентів, а й усіх громадян США (в тому числі й довгостроково), а також тих, хто постійно проживає за межами цієї країни;

– у Франції податковийо статус фізичних осіб базується на критеріях громадянства й доміцилія;

– у податковому законодавстві Великобританії, Швейцарії та деяких інших держав частково застосовується критерій доміцилія.

Типова конвенція ОЕСР (1977 р.) з метою встановлення кола осіб, на яких буде поширюватися угода, рекомендує використовувати категорію «резидент». Раніше схожі угоди застосовували, як правило, поняття «національна особа» чи «підданий Договірної держави», деякі інші угоди – поняття «платник

податків»[48, с. 165–166]. Але з часом розвиток внутрішньодержавного податкового права викликав відмову від зазначених понять. Зауважимо, що категорія «національна особа» охоплювала не лише фізичних, а й юридичних осіб, яким згідно із встановленими критеріями надавалася ще й «національність» (*national*) тієї чи іншої держави. Виявилося, що враховуючи особливу природу двосторонніх податкових відносин, термін «національна особа» є занадто вузьким, позаяк виключає громадян і компанії третіх країн, які розташовані в одній із Держав – сторін договору, які в аспекті оподаткування мають аналогічний статус, що й місцеві громадяни й компанії. А ось категорія «платник податків» є дуже широким, оскільки включає громадян і організації третіх країн, які можуть оподатковуватися в одній з Договірних держав, але лише щодо окремої частини їх доходу або майна.

Наразі практично всі податкові угоди використовують категорію «резидент», яка охоплює всіх юридичних і фізичних осіб, на яких поширюється режим необмеженої податкової відповідальності однієї або обох Договірних сторін. А ось особи, на яких такий режим не поширюється (тобто які не є резидентами держав, що домовляються), виключаються зі сфери дії податкової угоди між цими країнами. Так само виключаються нерезиденти на підставі режиму обмеженої податкової відповідальності.

У податковому законодавстві пострадянських держав для фізичних осіб-резидентів існує режим оподаткування «всесвітнього доходу». При цьому для кожного звітного періоду (яким вважається календарний рік) ними визнаються будь-які фізичні особи, які перебували на території держави в цілому не менше 183 днів у конкретному календарному році. Для юридичних же осіб режиму резидентства не передбачено, а оподаткуванню всієї суми прибутку підлягають підприємства організації, зареєстровані згідно з національним законодавством. Усі інші іноземні юридичні особи, оподатковуються тільки в тій частині прибутку, яка отримана у зв'язку зі здійсненням підприємницької діяльності через постійне представництво у відповідній державі [48, с. 164–165].

У США, як правило, до угоди включають спеціальне застереження щодо

необмеженого права держави оподатковувати не тільки своїх резидентів, а й громадян. В аспекті оподаткування до громадян США можуть відносити й осіб, які втратили американське громадянство (приміром, з метою ухилення від сплати податків). Ця податкова презумпція є чинною протягом 10-ти років від дня втрати громадянства цієї країни. Проте, незважаючи на наявність угоди, передбачені нею пільги не поширюються на громадян США, навіть якщо вони є резидентами іншої Договірної держави. У той же час такі громадяни можуть скористатися (якщо це в їх інтересах), положеннями так званих технічних статей угоди: (а) про заборону дискримінації, (б) про усунення подвійного оподаткування, (в) про процедуру взаємної згоди та ін. (включаючи деякі положення національного законодавства про пенсії й аліменти) [48, с. 167–168].

У деяких країнах застосовується різний податковий режим залежно від того, є юридична особа резидентом або нерезидентом. Тому у таких випадках важливо визначити – чи є та або інша юридична особа резидентом в аспекті оподаткування в конкретній країні. Так, у Великобританії компанії-резиденти оподатковуються корпоративним податком щодо всіх доходів і прибутків незалежно від місця їх одержання й від того чи зараховуються вони на баланс цієї країни чи ні. Компанією-резидентом вважається будь-яке корпоративне утворення, діяльність якого управляється й контролюється з Великобританії. Виходячи з цього, британські суди резидентом визнають будь-яку компанію, рада директорів якої регулярно провадить свої засідання на території держави. Та обставина, що компанія утворена й зареєстрована за законами Великобританії, як правило, вирішального значення не має, хоча може бути ключовим аргументом при вирішенні питання про податковий статус такої компанії.

Нерезидентами Великобританії визнаються компанії, що не відповідають вищенаведеним приписам, й підлягають оподаткуванню корпоративним податком лише в тому випадку, якщо вони провадять свою діяльність у цій країні через відділення або агентство, що там знаходиться. Такими відділеннями або агентствами за уповноваженням можуть бути визнані будь-які

посередники чи особи, які управляють майном, мають відповідне місце керування або свою контору. Більше того, британські суди у зміст категорій «відділення» або «агентство», як правило, включають діяльність із прийому замовлень на поставку товарів і надання послуг, на підписання на території цієї держави контрактів з продажу товарів та послуг тощо. Великобританія відповідно до умов податкових угод з іншими країнами виключає оподаткування компаній-нерезидентів, якщо останні мають на її території свої «постійні ділові установи». Ця категорія є вужчою, ніж «відділення або агентство», позаяк не охоплює агентів і посередників, які не мають повноважень на підписання контрактів від імені компанії, яку вони представляють.

У Великобританії всі компанії-нерезиденти, які працюють через відділення чи агентство, оподатковуються корпоративним податком щодо доходів, отриманих від: (а) торговельної та підприємницької діяльності; (б) майна або промислових та інших прав; (в) доходів у вигляді збільшення капіталу; (г) реалізації активів.

Якщо ж на території Великобританії компанії-нерезиденти не мають своїх відділень чи агентств, то вони не оподатковуються корпоративним податком. Проте на доходи, отримані з джерел у цій державі, нараховується податок «із джерела» за ставкою 24 % (або за нижчою ставкою, якщо це передбачено угодою з країною – одержувачем доходу). Доходами, що оподатковуються «із джерела», вважаються систематичні виплати за угодами, контрактами, рішеннями суду, на її території. Вони охоплюють: щорічні виплати відсотків із заборгованості компаній-нерезидентів, інші відсоткові платежі на користь нерезидентів, аннуїтети, платежі за використання патентів або інших аналогічних прав, окремі регулярні платежі. Для того, щоб сплатити корпоративний податок компанії-нерезиденти зобов'язані визначити місцевого агента або посередника як свого представника, який несе персональну повну відповідальність щодо сплати належних з компанії сум податку. Якщо їх відділення розташоване на території Великобританії ці компанії повинні

надавати податковим органам повну звітність про його діяльність, щоб визначити оподатковуваний дохід на підставі вільних ринкових цін.

Податкові органи можуть визначити розмір прибутку в адміністративному порядку у випадку якщо його визначення виявляється ускладненим. У такому разі як податок стягується певний відсоток від частки загального обороту компанії, яка здійснюється через агента. Величина такої частки визначається податковими органами відповідно до характеру діяльності компанії.

Податкове право США до юридичних осіб – платників податків відносить : місцеві й іноземні компанії. Місцевою компанією відповідно до принципу інкорпорації може вважатися будь-яка корпоративна особа, утворена згідно із законами одного з 50 штатів держави або відповідно до федеральних законів. Інші ж юридичні особи визнаються іноземними компаніями.

Податком на прибуток корпорацій іноземні компанії, які мають свої відділення у США, оподатковуються не тільки щодо всіх активних доходів, а й стосовно пасивних доходів (дивідендів, роялті, орендних платежів та ін.). в іншому випадку такі доходи оподатковуються за податком «із джерела» за 30-відсотковою ставкою.

Використовуючи за основу критерій територіальності, у Франції оподатковуються прибутки, отримані від діяльності, що здійснюється на території цієї країни, а також прибутки, оподаткування яких унормовано міжнародними угодами про усунення подвійного оподаткування. Керуючись цим приписом щодо компаній – резидентів країни, то діяльність, яка цілком здійснюється за межами держави, не оподатковуються. Виняток становлять дивиденди, відсотки і ренти, які оподатковуються у загальному порядку.

Податком на прибуток оподатковуються лише доходи компаній-нерезидентів, отримані на території Франції. Ці доходи іноземна компанія отримує якщо на території держави має свою ділову установу (відділення, закупівельне бюро або бюро для збуту), або ж провадить комерційну діяльність (приміром, закупівля й перепродаж товарів і виробів), або має в країні спеціального агента, через якого здійснює будь-яку іншу діяльність.

У Німеччині, Бельгії та деяких інших країнах практикується схожа процедура визначення резидентства юридичних осіб. Так, в Італії будь-яка юридична особа, яка має на її території свій зареєстрований центральний орган чи місце фактичного керівництва, або ж фактично провадить свою основну діяльність в цій країні вважається резидентом. У Швейцарії резидентами є всі юридичні особи, утворені за національним законодавством.

Як бачимо, й досі у розвинених країнах процедури визначення резидентства мають серйозні недоліки, що може викликати випадки подвійного резидентства деяких компаній. На практиці така ситуація вирішуєтьсяз допомогою укладеним між державами двостороннім угодам, відповідно до яких ключовим і остаточним критерієм є місце знаходження центра фактичного керівництва. Наразі дедалі частше вказаий критерій включається до типових проєктів податкових угод міжнародних організацій – ООН, ОЕСР та ін.

Закон, як правило, не встановлює докладних правил визначення внутрішньої комерційної діяльності, здійснюваної на території конкретної країни. Однак деякі ознаки такої діяльності можна вивести або з рішень, винесених судами по тих чи інших справах, у яких треба було встановити іноземний або внутрішній її характер (у США, Великобританії), або з указівок і роз'яснень виконавчих органів (у Франції та деяких інших країнах). Отже, для визначення, є та чи інша діяльність внутрішньою (місцевою) для певної країни, варто розглянути сукупність наявної в цій сфері податкової практики (закони, рішення судів, інструкції й роз'яснення податкових органів тощо). Це пов'язано ще й із тим, що закони, як правило, не наводять точних дефініцій навіть таких доволі важливих категорій, як «резидент», «нерезидент», «джерело доходу», «місце керування компанії» та ін. Крім того, й саме тлумачення поняття «комерційна діяльність» є досить умовним і встановлюється в основному щодо конкретних обставин. У США воно трактується як «ділова активність», у Великобританії – як «будь-яка торгівля (промисел), виробництво, підприємство, заняття, здійснювані у формі торговельної (комерційної) діяльності» [48, с. 52–56].

Конструкція «підприємство Договірної держави» означає підприємство, кероване резидентом певної держави, що може управлятися ним не прямо, а через компанію визначену для податкових цілей. Згідно з Типовою конвенцією ОЕСР під «підприємством» мається на увазі не конкретна корпоративна структура, а господарська діяльність.

Важливим питанням є визначення національної прив'язки підприємств з метою їх оподаткування. Так, українським вважається підприємство, місцем діяльності якого є Україна або місце управління якого перебуває в цій країні [67]. Місце державної реєстрації підприємства, а за браком такого – місце, зазначене в його установчих документах є місцем діяльності підприємства. Місцем управління підприємством є місце виконання повноважень його вищим органом управління, – яким може бути його адміністрація, дирекція, навіть бухгалтерія або інший орган, діючий відповідно до статуту або інших установчих документів.

До окремої категорії платників податків податкове законодавство відносить підприємства. При цьому українськими визнаються підприємства, місцем діяльності яких є Україна. У РФ застосовується аналогічне законодавче положення, за яким російськими підприємствами вважаються ті, місцем діяльності яких є Росія або які мають у ній «своє місце керування» [119, ст. 32]. Усі інші вважаються підприємствами іноземними. Звернімо увагу на те, що Податковий кодекс РФ якось незрозуміло ставиться до реєстрації підприємства й установлює у ст. 33, що місцем діяльності останнього визнається місце його державної або іншої реєстрації. Місцем управління підприємства» пропонується вважати місце здійснення повноважень його вищим органом управління (радою директорів або іншим подібним органом) (ст. 34). У дійсності ж із застосуванням цього критерію також можуть бути проблеми, оскільки рада директорів, як вищий орган управління підприємства, може збиратися – і це підтверджує практика – досить нерегулярно. До того ж ніщо не заважає цій раді проводити свої засідання в різних регіонах і навіть у різних країнах світу, де можуть мешкати й самі члени ради директорів. Якщо

врахувати, що національне законодавство є базовим як при рішенні спірних питань між країнами, так і взагалі при укладанні й застосуванні податкових угод, така плутанина у критеріях і підходах може виявитись явно не в інтересах держави [48, с. 164–165].

Що стосується корпорацій країни, в цьому питанні застосовують різні критерії визначення їх президентства: (а) місце фактичного керування, (б) місцезнаходження її головної контори, (в) місцезнаходження основної виробничої діяльності, (г) центральне місце мешкання керуючого і т.д. Типова конвенція ОЕСР (1977 р.) не обмежує хоч би національні норми щодо зазначеного, але у випадках подвійного резидентства рекомендує віддавати перевагу місцю фактичного керування. Законодавство США як за своїм внутрішнім податквим правом, так і в пов'язаних з ним місцем інкорпорації компанії визначає місце її первісної або основної реєстрації. Ця норма виключає будь-яку можливість подвійного резидентства компаній і забезпечує для країни повний контроль над розташованими в державі транснаціональними компаніями, основна частка діяльності яких відбувається за її межами [48, с. 168–169].

Якщо стосовно матеріальних і допоміжних видів діяльності досить вагоме значення мав критерій майнової бази, то щодо агентування визначальним є критерій статусу агента [5, с. 47]. Сутність цього критерію полягає в тому, що для провадження діяльності на території іншої держави іноземній особі зовсім не обов'язково володіти в ній на тих чи інших правах (підставах) якою-небудь інфраструктурою. Із цією метою можна залучити агента (фізичну або юридичну особу) й використовувати його й належну йому інфраструктуру для власної підприємницької діяльності в певній державі. Однак не всякі агентські правовідносини, де принципалом виступає резидент іншої держави, ведуть до утворення в країні діяльності агента постійного представництва принципала. А тому необхідно дотримуватись установлених додаткових кваліфікаційних вимог, зафіксованих у розглянутій статті типових конвенцій ОЕСР, США й ООН.

Залежно від того, буде агент кваліфікуватися як залежний чи незалежний, позитивний чи негативний, вирішуватиметься питання виникнення його постійного представництва. Щоб залежний агент відповідав критерію виникнення такого представництва, потрібно, щоб він мав повноваження й на регулярних засадах укладав контракти від імені відповідного підприємства-нерезидента. При цьому одного тільки факту наявності повноважень на висновок контрактів виявляється недостатньо для визнання залежного агента постійним представником з метою оподаткування; для цього необхідно, щоб ця особа неодноразово використовувала надані їй свої повноваження. Відповідно до Типової конвенції ООН залежний агент зовсім не обов'язково повинен мати повноваження від принципала на висновок відповідних контрактів для того, щоб використання їм подібних повноважень вело до виникнення постійного представництва. Навіть за браком таких повноважень утримання агентом складу товарів, з якого він регулярно реалізує товари принципала, уже вважається апріорі використанню наданих повноважень і призводить до появи постійного представництва.

Якщо ж в агента є повноваження на укладення від імені якої-небудь компанії контрактів у різних сферах підприємницької діяльності, але на практиці він не виходить за рамки підписання договорів лише по одному напрямку, постійне представництво матиме місце тільки щодо цього виду діяльності. Так, якщо агент має широкі повноваження на укладання договорів купівлі-продажу, лізингу, оренди, передачі в користування тощо, але в реальності всі укладені ним угоди обмежуються контрактами, приміром на поставку машин, то тільки отриманий цією особою прибуток від їх реалізації вважатиметься доходом постійного представництва, навіть якщо при цьому агент продає машини й на умовах лізингу, але вже діючи від себе й у власних інтересах, а не за дорученням принципала. Разом із тим Типова конвенція ООН особливо наголошує на випадку, коли зарубіжна страхова компанія через залежного агента в іншій державі здійснює діяльність по збору страхових премій або по страхуванню ризиків, що розглядається як постійне

представництво цієї компанії.

Питання, чи має агент незалежний статус щодо певного принципала і що йому дозволяється на підставі фактичних обставин, залежить від кожної ситуації. При цьому до уваги обов'язково береться ступінь впливу останнього на дії агента, тобто юридична залежність. Якщо агент керується детальними інструкціями принципала або повністю підзвітний йому, то з правової точки зору про незалежний статус цієї особи в цьому випадку не йдеться.

Для встановлення статусу агента не менш важливе значення має визначення ступеню його підприємницьких ризиків при укладенні ним угод на виконання доручень принципала. Незалежний агент зазвичай несе ризики збитків від власної діяльності, тобто має місце пропорційний розподіл ризиків між агентом і принципалом. А ось необґрунтовано малі ризики агента або навіть повне звільнення від них з боку принципала свідчать про те, що діяльність цієї особи інтегрована в економічному плані з діяльністю принципала, в наслідок чого агента не можна розглядати як незалежного.

При кваліфікації агента (як залежного, так і незалежного) особливі відносини між ним і принципалом теж відіграють свою роль. Приміром, принципал може мати потужні економічні важелі тиску на агента, якими є обмежене число здійснюваних останнім видів діяльності, одержання ним основних доходів з того самого джерела та ін. Якщо в подібних випадках діяльність агента замикається в основному на принципалі, існує досить висока ймовірність визнання діяльності агента такого, що утворює постійне представництво. Якщо ж в агента склалися особливі відносини з принципалом, але при цьому він може безболісно перемкнутися на нових клієнтів, можна стверджувати скоріше про незалежний, аніж про залежний статус цієї особи[5, с. 45–49].

Яскравим прикладом такого типу спеціальних правил є регулювання операцій з пов'язаними особами й використання концепції звичайних цін (відповідно, *transfer pricing й arm's-length dealing*) або законодавчий підхід до визначення таких осіб. Незважаючи на те, що поняття «пов‘язані особи»

виникло не так давно, впорядкування відносин між ними і владними суб‘єктами вже породило численні дискусії як у теоретичному аспекті, так і на практиці. М. П. Кучерявенко із цього приводу стверджує, що вирішальною засадою для появи у праві цієї категорії послужив розвиток відносин у сфері оподаткування, що характеризуються особливим зв‘язком зобов‘язаних суб‘єктів. При цьому оподаткування одного з них стає ускладненим або некоректним без урахування діяльності іншого. Саме таким чином і формується специфічний режим об‘єктів оподаткування, за наявності якого стає неможливим об‘єктивно відокремити обов‘язки одного платника від обов’язків іншого. Інакше кажучи, з метою правильного окреслення меж податкового обов‘язку в цьому випадку потрібно враховувати дохід, майно, статус іншої особи, вести облік цих об‘єктів[80, с. 180–182].

У процесі поглибленого дослідження питання щодо правової регламентації взаємопов‘язаних осіб, важливо звернути особливу увагу на певні інституціональні особливості цієї конструкції. Відмітимо, що поняття «взаємозалежні (або взаємопов‘язані) особи» законодавцем запроваджено виключно з метою оподаткування. В Україні головною обставиною, за наявності якої особи належать до цієї категорії, є специфічні відносини між ними, що характеризуються значною вірогідністю здійснення впливу на об‘єкти оподаткування або на економічні результати своєї діяльності. Це й зумовило потребу запровадження більш щільного контролю з боку контролюючих органів за діяльністю вказаної категорії осіб. Первісно поняття «взаємопов‘язані особи» фактично мала на меті надати додаткових важелів уповноваженим контролюючим органам для ефективного виконання покладених на них функціональних обов‘язків у процесі контролю господарської діяльності цих осіб, цін на товари або послуги, що надаються ними. Такий контроль вважаємо надзвичайно важливим, адже за попередньою домовленістю можлива змова юридичних осіб, спрямована на ухилення від оподаткування. Наприклад, взаємне значне заниження цін на товари й послуги з обох сторін може призвести до відчутного зменшення податкових надходжень

від цих операцій. До того ж, подібна домовленість може застосовуватися також і для ліквідації конкурентів на ринку.

Українське податкове законодавство трактує поняття «пов'язані особи» за допомогою закріплення вичерпного переліку ознак таких суб'єктів, тобто підхід у цьому випадку є формальним, тому що не визначається загального, родового поняття. Пов'язаними вважаються юридичні особи, які володіють певним набором ознак або мають хоча б одну з них. Із кола юридичних осіб пов'язаною є особа, яка (а) здійснює контроль над платником податку, (б) контролюється ним, або (в) перебуває під загальним контролем разом з таким платником податку.

Для фізичних осіб критерій пов'язаності визначається по-іншому. Пов'язаною вважається фізична особа і члени її родини, які здійснюють контроль над платником податку. Членами її родини вважаються дружина або чоловік фізичної особи, прямі родичі (діти або батьки як цієї особи, так і її дружини або чоловіка), а також чоловік (дружина) будь-якого прямого родича цієї особи або його дружини (чоловіка).

Важливо відзначити, що законодавець не обмежився виокремленням взаємозалежних осіб тільки з числа підвладних суб'єктів, а навів також ознаки посадовців, які пов'язані із платниками. Отже, до категорії «взаємозалежні особи» належать і посадові особи платника податку, уповноважені здійснювати від його імені юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення правових відносин, а також члени їх родин [185, ч. 26, ст. 1].

Згідно з чинним законодавством України членами родини фізичної особи першого ступеня споріднення вважаються його батьки й батьки його дружини або чоловіка, його дружина або чоловік, діти як такої фізичної особи, так і його дружини або чоловіка, в тому числі всиновлені нею діти. Інші члени родини фізичної особи мають другий ступінь споріднення. З метою оподаткування під членами родини фізичної особи варто розуміти його дружину або чоловіка, дітей як фізичної особи, так і його дружин або чоловіка (у тому числі всиновлених), батьків, бабку або діда як фізичної особи, так і його дружин або

чоловіка, онуків як фізичної особи, так і його дружин або чоловіка, інших утриманців такої фізичної особи та його опікунів, визнаних такими відповідно до закону[190, п. 4, п. 20, ст. 1].

Інший підхід до визначення категорії «пов'язані особи» має російський законодавець, застосовуючи при цьому іншу дефініцію – не «пов'язані особи»[185, ч. 26, ст. 1] (як в українському законодавстві), а «взаємозалежні особи»[119, ст. 20; 118, ст. 18]. З нашого погляду, це розходження стосується тільки термінології, але ніяк не змісту цих понять, якими, по суті, регулюються однакові відносини у сфері оподаткування. У такому разі російський законодавець також іде від закріплення узагальненого родового поняття. З метою оподаткування взаємозалежними визнаються фізичні особи й організації, відносини між якими можуть вплинути на умови або економічні результати їх діяльності або діяльності осіб – їх представників[119, ст. 20].

В Україні питання визначення статусу резиденства юридичної особи врегульовано пунктами 14.1.122 і 14.1.213 ст. 14 ПК України [172]. За зазначеним п. 14.1.213 резидентами вважаються юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені відповідно до вітчизняного законодавства з місцезнаходженням як на території України, так і за її межами. До цієї категорії віднесені також дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет. За вказаної статті п. 14.1.122 цього Кодексу нерезидентами вважаються: (а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; (б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні[172].

Чинні міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування містять особливості визначення статусу резидента й нерезидента для юридичної особи і специфіку звільнення податковою юрисдикцією України

оподаткування доходів з джерелом походження з України [254] і ст. 103 ПК України, яка встановлює порядок застосування вказаних правочинів [172]. Окрім того, статус податкових резидентів України для застосування ними міжнародних договорів останньої про уникнення подвійного оподаткування щодо доходів, які ними отримані за межами України, підтверджується Наказом ДПА України від 12 квітня 2002 р. за № 173 [189], яким визначено форму довідки-підтвердження статусу податкового резидента України й передбачено її видачу державною податковою інспекцією за місцезнаходженням юридичної особи протягом 10-ти робочих днів з моменту подання нею письмового звернення.

В Україні особливостями визначення резидентства юридичних осіб є нижченаведені.

За п. 103.4 ст. 103 ПК України [172] підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особі, яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором.

Свідоцтва про реєстрацію на території іноземних держав (сертифікати про інкорпорацію), виписки з торгових реєстрів тощо не можуть розглядатися як документи, що підтверджують для податкових цілей постійне місцезнаходження організації в іноземній державі. Це пов’язано з тим, що постійне місце перебування організації на території останньої може визначатися на підставі різних критеріїв, наприклад, державної реєстрації й місцязнаходження органу управління, місця здійснення основної діяльності або на підставі інших аналогічних критеріїв. Іноземна компанія, створена (зареєстрована) в іноземній державі, може не бути її резидентом, що тягне за собою неможливість застосовувати до неї положення міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування[172].

Постійне місцезнаходження компанії-нерезидента повинно

підтверджуватися виключно компетентним (уповноваженим нею) органом, зазначеним у відповідному міжнародному договорі. При цьому довідка-підтвердження має бути належним чином легалізована й перекладена на українську мову[172]. ДПА України з цих питань видала низку роз'яснень, що стосуються: (а) форми довідки, яка може підтверджувати статус нерезидента; (б) компетентного органу чи посадової особи, які мають право видавати таку довідку; (в) правил щодо легалізації цього правового документа. Проаналізуємо деякі з них. Так, у Листі ДПА «Про підтвердження резиденства КНР» (від 31 березня 2009 р. № 6696/7/12–0117)[188] наводиться зразок довідки податкового резидента Китаю, а в Листі ДПА «Про довідку податкового резидента ОАЕ» (від 26 травня 2009 р. № 10837/7/12–0117)[182] констатовано, що в цій країні немає спеціальної форми таких довідок, і наведено загальні вимоги до їх видачі й визначено перелік посадових осіб, які мають право підпису довідок податкового резидента ОАЕ. Листом ДПА «Про дію Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів» (від 17 травня 2004 р. № 8780/7/12-0117) [180] підтверджено, що відповідно до Гаазької конвенції, яка набула чинності 22 грудня 2003 р., скасовано вимогу легалізації іноземних офіційних документів з метою застосування п. 4 Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування [177] (він діяв до прийняття ПК України). Відповідно до приписів Конвенції довідки про статус податкового резидента за формою згідно із законодавством країн, з якими укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, непотребують консульської легалізації, яка, по суті, є формальною процедурою, що вимагає обов'язкового посвідчення документів компетентних органів цих країн в консульській установі України. Проте єдиною формальною вимогою все ж залишається проставлення компетентним органом держави – учасниці цієї Конвенції апостиля („*Apostille*"). Окрім цього, у вказаному Листі ДПА наводиться перелік держав, у відносинах з якими для України діятиме описане правило Гаазької конвенції.

Встановлення резидентства юридичних осіб означає виявлення обставин, що кваліфікуватимуть зв'язок між ступенем присутності платника податку в країні й отриманим прибутком чи доходом в результаті. Вичерпна регламентація критеріїв резиденства юридичної особи має такі ключові задачі: по-перше, примножити податкові надходження до бюджету; по-друге, сприяти резидентам у здійсненні інвестиційної діяльності за кордоном. Основною проблемою при встановленні резидентства залишається унормування в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування його критеріїв, частина з яких (як-то: «місцезнаходження керівного органу», «місце корпоратизації», «місце розміщення фактичного керівного органу») не визначено ні в самих текстах конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, ні в чинному законодавстві України. Саме тому одним із пріоритетних напрямків розвитку вітчизняного законодавства в досліджуваній царині повинен стати детальний опис кваліфікуючих ознак, на підставі яких встановлюється статус резидента [31, с. 120–122].

Критерії резиденства фізичної особи передбачено підпунктом 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України, які в цілому відповідають нормам договорів про уникнення подвійного оподаткування. Так, якщо фізична особа тимчасово проживає в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки («центр життєвих інтересів») в Україні. Якщо не можна визначити державу, в якій фізична особа має «центр життєвих інтересів», або якщо фізична особа не має місця постійного проживання в жодній з держав, то вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду й день від'їзду) протягом періоду (або періодів) податкового року[172].

Ключовою умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо резидентство фізичної

особи неможливо визначити шляхом використання цього правила, то фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то в аспекті оподаткування вона вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, що передбачено цим ПК України або нормами міжнародних угод, укладених з Україною.

На особу без громадянства не поширюються наведені правила визначення резидентського статусу, а її статус визначається згідно з нормами міжнародного права, тобто відповідно до укладених міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому особисте визначення нею свого основного місця проживання на території України або її реєстрація як особи самозайнятої є достатньою підставою для визначення особи резидентом [31, с. 132–133].

Критерій (принцип) територіальності означає, що оподатковуються в конкреній країні лише доходи, які надходять на її території. Отже, будь-які доходи, що отримуються або вилучаються за кордоном, звільняються від податків у цій країні[226, с. 46–49].

Критерій резидентства враховує лише характер перебування (проживання) платника податку на території своєї країни. Тоді як критерій територіальностф означає національну приналежність джерела доходу. Наразі усі чинні угоди, як правило, ґрунтуються на понятті «резидент», що охоплює всіх юридичних і фізичних осіб, на яких поширюється режим необмеженої податкової відповідальності однієї чи обох Договірних держав.

Оподаткування саме джерела з доходів, що відправляються за кордон, є найефективнішим заходом: (а) податкового контролю – як засобу попередження ухилення від оподаткування; (б) валютного контролю – над доходами, що направляються за кордон, і над станом платіжного балансу; (в) контролю над ввезенням технологій, що відповідають вимогам країни[165, с. 106].

Висновки до розділу 1

1. Подвійне оподаткування породжується комплексом причин. До соціально-економічних належать: (а) необґрунтовано високий сукупний податковий тягар, який несе платник податків; (б) оподаткування, що не враховує специфіку окремих видів фінансово-господарської діяльності (сезонність у сільському господарстві); (в) відсутність у певні періоди оборотних активів, що зумовлено специфікою окремих видів діяльності. Причини політичного характеру полягають в повній реалізації державою функцій податків. Технічні пов'язані з недостатньо раціональним механізмом податкового контролю.

2. Ключовими рисами подвійного юридичного оподаткування є: (1) тотожність об'єкта та суб'єкта оподаткування, (2) аналогічність строків сплати податку й (3) ідентичність податкового платежу. Ключовою ознакою є те, що відповідний об’єкт оподаткування, який підлягає обкладенню податком. Важливою рисою є також тотожність платника податку. Виходячи з цього, установлюється механізм міжнародного подвійного оподаткування, позаяк постулат обмеженого податкового обов’язку встановлює норми щодо оподаткування об’єкта оподаткування, тоді як постулат необмеженого податкового обов’язку є підґрунтям для визначення резидентства платника. Ще однією ознакою подвійного оподаткування є обкладення об’єкта оподаткування платника податку подібними чи аналогічними податками більше одного разу.

Здійснення оподаткування платника податку однією чи кількома самостійними податковими юрисдикціями є ще однією ознакою розглядуваного оподаткування, задяки якій можна встановити конкретний вид подвійного оподаткування, оскільки оподаткування в межах податкової юрисдикції окремої держави характеризує внутрішнє подвійне оподаткування, а участь при оподаткуванні відповідного об’єкта платника податку декількох юрисдикцій – зовнішнє (міжнародне) оподаткування. Здійснення подвійного оподаткування

стосовно одних і тих самих об’єктів чи суб’єктів за один і той самий податковий період є черговою ознакою подвійного оподаткування.

3. Подвійне оподаткування є негативним явищем, у наслідок якого певний об’єкт чи суб’єкт податку оподатковується подібними чи аналогічними податками в межах однієї чи кількох юрисдикцій понад одного разу за один і той самий податковий період.

4. У результаті подвійного оподаткування виникають ситуації, коли особи, які знаходяться в рівному становищі й отримали однаковий оподатковуваний дохід, сплачують податок фактично за різними ставками: організації, які зазнали подвійного оподаткування, сплачують податок у подвійному (або більшому) розмірі. Отже, цей вид оподаткування суперечить сутності принципу справедливості. У сучасній науці фінансового права цей принцип має 2 аспекти – справедливість по горизонталі і справедливість по вертикалі. Перший розуміється так: особи, які перебувають в однаковому становищі й отримали однаковий оподатковуваний дохід, повинні сплачувати податок за єдиною ставкою. Другий означає, що до більш високих доходів слід застосовувати підвищені ставки податку.

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

ситуація, коли з одного й того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних отримувачів.

6. Подвійне оподаткування поділяють на внутрішнє й зовнішнє. Перше виникає в державі у випадку, коли один і той же 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. Друге виникає, коли до особи пред'являються податкові вимоги фіскальних органів 2-х (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 в результаті зіткнення декількох самостійних податкових юрисдикцій, унаслідок чого проблеми розмежування платника податку й визначення об'єкта оподаткування виходять за межі однієї держави.

7. Розрізняють також дійсне й можливе подвійне оподаткування. При першому податки підлягають сплаті у 2-х або більше державах, а загальна сума податків значно більша, аніж при виконані 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 набрання чинності податкової угоди) встановити податок, аналогічний стягненому в попередній державі.

8. Виокремлюють пряме й непряме зовнішнє податкове оподаткування. Прямим є неодноразове оподаткування одного об'єкта або суб'єкта подібним або аналогічним податком протягом одного податкового періоду декількома країнами внаслідок конфлікту їх податкових юрисдикцій на здійснення прав на оподаткування, зумовлених податковим суверенітетом цих країн. Воно є

можливим за економічної тотожності суб’єктів. Непряме ЗПО – це теж 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 переводить на користь кредитора в іншій крані. При цьому обидва вони сплачують податки щодо зазначених платежів (наприклад, при сплаті аліментів між фізичними особами, відсотків за кредитами, ліцензійних зборів тощо).

9. Громадянин має усталений політико-правовий зв'язок з державою, резидент – стійкий 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”, випливає не тільки з факту мешкання (перебування) на території держави.

10. Одним із критеріїв податкового резидентства передбачено наявність у фізичної особи тісних особистих чи економічних зв'язків – центру життєвих інтересів в Україні. Для визначення більш тісних особистих зв'язків в тому числі й 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.

11. Поняття «податкове резидентство України» стосовно фізичної особи можна охарактеризувати як усталений економіко-правовий зв'язок між платником податків і державою, що випливає 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 держави.

12. 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 тільки 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, отримувані на її території; відповідно, будь-які доходи, одержані чи вилучені за кордоном, звільняються у цій країні від податків.

Розділ 2

ПРАВОВІ ЗАСАДИ УНИКНЕННЯ Й УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Уникнення й усунення подвійного оподаткування: сутність категоріального апарату

Дослідження проблем співвідношення національного й міжнаціонального режиму оподаткування, уникнення подвійного оподаткування, змісту податкового планування є неможливим без проведення ґрунтовного вивчення такиз понять (механізмів), як «податкове планування», «уникнення оподаткування» й «ухилення від оподаткування».Об’єднує їх є те, що вони виражають певне коригування податкового обов'язку, використовуються для характеристики поведінки платника податків і зборів, яка пов'язана зі зменшенням сум податків і зборів, що підлягають сплаті.

Розмежування цих категорій дозволяє відокремити законні дії платників податків (податкове планування, уникнення оподаткування) від незаконних (ухилення від оподаткування, порушення податкового законодавства). На підставі цього формуються умови запровадження юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, закріплюється межа, за якою дії платників податків і зборів визначаються як порушення законодавчих норм, виникають підстави для їх юридичної відповідальності. З урахуванням цього й розробляється система засобів боротьби з протизаконними проявами податкового планування. Разом із тим на сьогодні це ще й орієнтири для подальшого розвитку законодавства й науки, бо адекватного відображення цього етапу розвитку суспільних відносин ще не відбулося ні в нормотворчості, ні у правозастосуванні.

Характеризуючи неприйнятне уникнення оподаткування, зарубіжні фахівці формулюють критерії розмежування дій, що здійснюються як у режимі пошуку законних підстав для цього, так і з порушеннями[314, с. 117–148]. Прикладом

визначення діянь з уникнення оподаткування є практика Нової Зеландії, де розрізняють такі, як пом'якшення оподаткування й уникнення оподаткування. У першому випадку йдеться про отримання так званої податкової вигоди не від певної схеми, а шляхом зменшення оподатковуваного доходу, який визнається платником податків, або через здійснення ними певних реальних витрат. У той же час уникнення оподаткування – це завжди явна мінімізація власних податкових зобов'язань або ж їх уникнення за допомогою відповідної схеми, яка включає суто формальне здійснення тих чи інших витрат або проведення інших операцій, що дозволяють легально зменшити податкові зобов'язання або уникнути їх виконання, що звичайно ж, суперечить меті законодавця[314, с. 117–148].

Цікавим щодо такої ситуації видається уточнення лорда Темплмана, який у справі *IRC v. Challenge CorporationLtd* (1987 р.) зазначив, що у схемі уникнення оподаткування фінансовий стан платника податків залишається незмінним, за винятком витрат на розроблення і впровадження самої схеми, за допомогою якої платник бажає отримати податкову вигоду, не зазнавши зменшення доходу, втрат чи витрат, яких зазнають інші платники, і які за задумом Парламенту він повинен зазнавати, щоб мати право на зменшення власних податкових зобов'язань[307].

Основною ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчої норми, що суперечить інтересу законодавця, який втілив його в податковій нормі. Є сенс дослідити ще деякі напрямки. Перш за все – це чітке з'ясування мети відповідного законодавчого акта з оподаткування, щопов'язується не з вузько текстуальним аналізом його змісту, а з співставленням його з економікою держави та її податковою політикою. У деяких випадках застосовується тлумачення за аналогією.

Дія податково-правових норм диференціюється під впливом на поведінку учасників податкових відносин, що зумовлює появу певних проблем у їх застосуванні й породжує аналогії й колізії у праві. Досить детально ці проблеми дослідив М. П. Кучерявенко. На його думку, в деяких випадках механізм

податково-правового регулювання наштовхується на неповноту правової норми, на брак у ній приписів щодо поведінки, з якою зіткнулися особи в конкретній ситуації. Такий стан пов'язується з поняттям «прогалини у праві», яка виступає як певна вада у змісті чинного права щодо фактів громадського життя[81, с. 212–214].

Прогалини у праві при регламентації податкових відносин пояснюються насамперед недостатньою погодженістю податкових правовідносин і відповідаючих їм відносин суспільних, що виникають у сфері податково-правового регламентування. Цілком зрозуміло, що повний збіг суспільних відносин цього виду й відповідаючих їм правових форм у реальності зустрічається досить рідко. Це, скоріше, теоретична, ідеальна модель, оскільки врахувати всі можливі життєві обставини неможливо. Ось чому в силу дії різних чинників об'єктивного й суб'єктивного характеру нормативно-правове регулювання або відстає, або трохи випереджає розвиток суспільних відносин. Як підкреслює М. П. Кучерявенко, життєві обставини можуть породжувати у праві фактичні склади, які не знайшли адекватного правового відбиття, що призводить до браку в ньому відповідної норми, під яку потрапляє оцінка тієї чи іншої обставини або ситуації[81, с. 211].

Слід мати на увазі, що прогалини у правовому регламентуванні оподаткування можуть існувати у 2-х формах – вони можуть бути уявними й дійсними. Так, зустрічаються випадки, коли конкретний вид податкових відносин перебуває за межами правового регулювання. У силу того, що вони складаються в умовах випередження розвитку суспільних відносин тих правових форм, які спрямовані на їх упорядкування, вони не врегульовані нормами права. Але в таких ситуаціях, відносини, що вже склалися, вимагають нормативної регламентації. Подібні прогалини і звуться уявними. У той же час законодавець не завжди вважає потрібним упорядковувати суспільні відносини податково-правовими засобами, що теж є вагомою причиною утворення прогалин у їх правовому регулюванні[77, с. 137–139].

Розглянемо далі дійсні прогалини в податково-правовому регулюванні.

Вони виникають, коли певне питання у сфері оподаткування має бути вирішено у правовій формі, але таке завдання не може бути реалізовано за допомогою застосування чинного податкового законодавства. Специфіка дійсних прогалин у досліджуваній царині полягає в тому, що виявляються вони на стадії правозастосування, як правило, при регулюванні відповідних податкових відносин. Більше того, часто їх наявність пов'язана з нормотворчою діяльністю органів, які видають документи для внутрішнього користування; при цьому не завжди вони відповідають нормам чинного законодавства. Приміром, інструкції й роз'яснення податкових органів для платників податків мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер. У той же час працівники цих органів повинні дотримуватися викладених у їх інструкціях положень. У результаті створюється конфлікт інтересів 2-х сторін, що не дозволяє в низці випадків правильно реалізувати податковий обов'язок.

Досліджуючи проблеми прогалин у праві, ми повинні детально проаналізувати шляхи (методи) їх усунення. Одним з них є застосування аналогії права або аналогії закону. Дійсно, цей метод застосовується в більшості правових галузей, у тому числі й у праві України. Виникнення аналогії в податково-правовому регламентуванні пов'язанор із ситуаціями, коли зобов'язаний розв'язати конкретну проблему орган, не в змозі цього зробити у зв'язку з браком відповідної правової форми її вирішення. Подібні ситуації породжують дійсну прогалину вихід із яких у таких випадках передбачає не відмову від останньої, а пошуки норми, що регулює схоже аналогічне відношення – як за змістом, так і за формою.

Податкове право, будучи складним інститутом фінансового права, має свою специфіку щодо цього методу. За своєю правовою природою податкове право є публічною галуззю права, заснованою на імперативному впорядкуванні суспільних відносин. Саме тому метод аналогії права не завжди є припустимим при регуламентуванні податкових правовідносин, тому що з метою забезпечення законності не завжди її можна застосовувати. Так, при класифікації якого-небудь діяння особи як податкового злочину слід керуватися

нормами відповідного закону буквально, адже в ньому чітко окреслено коло діянь, що вважаються злочинами у сфері оподаткування. А ось вихід за його рамки й застосування аналогії означатиме порушення безпосередніх приписів відповідних норм, що спричинить неправильну класифікацію останнього й неправомірне накладення відповідальності.

З огляду на наведені аргументи вважаємо за необхідне приєднатися до позиції М. П. Кучерявенка в частині неможливості поширення аналогії на правоохоронну діяльність держави в царині оподаткування при накладенні фінансових санкцій за правопорушення. Учений справедливо стверджує, що аналогії можливі лише при застосуванні права для організації позитивних дій і вирішення питань, не пов'язаних із правопорушеннями і юридичною відповідальністю. При цьому використання аналогії не тільки є виправданим, а й необхідним, оскільки інший підхід до розв'язання цієї проблеми залишить без правового оформлення чимало важливих сторін суспільних відносин[81, с. 308].

Положення податкового права у своїй сукупності досить складні й мають високий рівень деталізації в окремих питаннях. Ураховуючи цей фактор, не просто однозначно відповістити на запитання, чи можливо активне застосування аналогій у податково-правовому регулюванні? З нашого погляду, коли норма, що стосується розв'язуваного питання є очевидною, використання аналогії неможливо, адже це пов'язано з вирішенням конкретного питання, яке має індивідуальний характер і якому не притаманна обов'язковість для розв'язання інших схожих проблем. Об'єктивна ж можливість її застосування виникає, тільки коли ми зустрічаємось із прогалиною в податково-правовому регулюванні. При цьому важливо пам'ятати, що рішення, прийняте за аналогією, не може претендувати на загальнообов'язковість, а може бути лише орієнтиром і використовуватися як приклад. Як зауважує О. Є. Кутафін, застосування аналогії не є сприйняттям прогалини права, адже її заповнення – це є прерогатива не органу, що застосовує це право, а законодавця. Хоча застосування аналогії, звичайно ж, певним чином розширює рамки дії

останнього[77, с. 146].

О. А. Шахмаметьєв доводить, що система врегулювання ЗПО включає в себе певні елементи, а саме: (а) рівні правової регламентації, (б) принципи, що покладаються в основу такого регулювання, (в) методи усунення ЗПО, (г) критерії встановлення зв'язку особи з податковою юрисдикцією країни, через що на неї покладаються обов'язки зі сплати податків на території зазначеної податкової юрисдикції[249, с. 26]. О. А. Шакір'янов переконує, що ця система складається з 3-х елементів, охоплюючи: (а) метод усунення подвійного оподаткування, (б) механізм боротьби з ухиленням від оподаткування й (в) організаційно-правові основи діяльності національних фіскальних органів з протидії легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом[247, с. 82]. Як вважає, А. П. Чечко, до елементів системи впордкування ЗПО треба віднести принципи й методи його усунення, а також механізм, що поєднує організаційні процедури, якими забезпечується втілення відповідних принципів і методів[243, с. 71]. З точки зору Л. І. Ілліна, Н. І. Попової, розглядувана система охоплює принципи й методи усунення оподаткування й ухилення від нього[43].

Незважаючи на суттєві розбіжності у поглядах названих науковців із цього питання, варто зазначити, що основними елементами в системі врегулювання ЗПО, які визначаються вченими, є усунення ЗПО, його уникнення й ухилення від сплати податків.

Наріжним каменем у дискусії з досліджуваного питання слід назвати явний брак обґрунтованого розмежування таких термінів, як «уникнення», «усунення» й «ухилення». У цій ситуації одні науковці, аналізуючи подвійне оподаткування, розглядають зазначені терміни у співвідношенні цілого та його складників і до категорії «уникнення» відносять як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачає усунення подвійного оподаткування, що закріплюється у правових нормах національного законодавства й у міжнародних податкових угодах (тобто форму правомірної поведінки в контексті уникнення такого оподаткування), так і ухилення

незаконне, що включає незаконні механізми уникнення подвійного оподаткування (тобто форму поведінки неправомірної). Зазначене дозволяє дослідникам підходити до поняття «уникнення» як до узагальнюючого, що включає в себе усунення ЗПО й ухилення від сплати податків[52, с. 152].

Дехто з учених, визначаючи термін «уникнення», підходять до нього як до – елемента системи усунення подвійного оподаткування, що становить собою негативне явище, яке порушує права платників податків і створює перешкоди на шляху міжнародної інтеграції[222, с. 122]. Інші науковці трактують конструкцію «уникнення сплати податків» як негативне явище, що завдає збитків економіці країни; отже вони розглядають його як незаконне ухилення від сплати податків[18, с. 54].

Щоб побудувати власну позицію щодо цього питання, вважаємо за необхідне, насамперед з'ясувати, чи є тотожними категоріїї «уникнення ЗПО» й «усунення ЗПО». Адже одні автори оперують ними як тотожними[29, с. 13], інші – як різними, що співвідносяться як ціле з частиною[17]. Згідно з тлумачним словником «уникати – означає …запобігати чому-небудь, позбавлятися чогось; не допускати якихось небажаних наслідків, результатів»[14, с. 1296], а «усувати – … доводити що-небудь до зникнення, припиняти існування; ліквідувати»[14, с. 1306]. Як бачимо, етимологічний зміст терміна «уникнення» фактично включає в себе запобігання й усунення.

Що ж стосується терміна «ухилення», то за цим же словником – він трактується як «…відступ від головного, правильного, прийнятого, порушення чогось; відхилення»[14, с. 1306].

Таким чином, етимологічно правильним, як вбачається, є застосування слова «уникнення» для визначення механізму недопущення й ліквідування ЗПО як негативного явища; в той час як використання словосполучення «уникнення від сплати податків» слід вважати етимологічно неправильним, оскільки термін «уникнення» означає запобігання й усунення яких-небудь небажаних результатів, а «ухилення» цих дій не охоплює. Ось чому при вивченні проблеми невиконання платниками податків встановленого обов'язку зі сплати податків і

зборів більш доречним є застосування терміна «ухилення». Проте в науковій літературі й публіцистиці автори робіт доволі часто використовують конструкцію «уникнення від сплати податків», оперуючи термінами «уникнення» й «ухилення» як синонімами[49, с. 52]. Такий підхід обумовлений подвійним неправильним перекладом зазначених термінів, що застосовуються в міжнародній практиці. Так, термін «*avoidance*» (англ.) спочатку було перекладено на російську мову як «избежание», а потім на українську – як «уникнення»; термін «e*vasion*» (англ.) перекладено на російську як «уклонение», на українську – знову ж таки як «уникнення», у зв'язку з чим і виникли непорозуміння при їх застосуванні.

Більшість науковців у галузі податкового права для визначення механізму недопущення й ліквідування ЗПО як негативного явища використовують термін «уникнення», а для невиконання платниками податків встановленого обов'язку зі сплати податків і зборів – конструкцію «ухилення від сплати податків». Позицію вчених ми повністю підтримуємою. При цьому ухилення від сплати податків може бути як легальним (законним), коли платником використовуються для цього прогалини в законодавстві (хоча фактично його дії не порушують закон), так і нелегальним (незаконним), коли платник вдається до умисної несплати відповідних податків і зборів, користуючись при цьому незаконними способами і схемами для уникнення оподаткування[46; 52; 85].

Отже, ухилення від сплати податків, на нашу думку, не належить до елементів системи врегулювання ЗПО, а є окремою проблемою міжнародного податкового права, яка також потребує врегулювання. На сучасному етапі у МПдП впорядкуванню питання ухилення від сплати податків приділяється значна увага, що буде далі детально розглядатися в цій науковій роботі. Оскільки, ухилення від сплати податків не належить до елементів системи врегулювання зовнішнього подвійного податкування основним її елементом слід вважатиє уникнення ЗПО, яке, за визначеннями науковців, включає принципи, методи й механізм останнього[243; 249].

О. І. Максак виокремлює 2 типи критеріїв диференціації дій щодо

уникнення оподаткування: наявність дефекту форми (або штучність), що виражається в неузгодженості кінцевої мети операції із засобами її досягнення іспрямованість умислу на обхід мети законодавця, який регулює цей тип суспільних відносин. Особливість цього критерію полягає в дуже складному доведенні того, що у відповідних діях платник податків керувався виключно (або переважно) наміром уникнути оподаткування[91, с. 159–160].

Певною формою узагальнення негативного впливу уникнення оподаткування, (з точки зору економіки й моралі), є перелік його результатів, сформульований австралійським дослідником Д. Вейнсаймером. Він включає: (а) неповне надходження запланованих податкових платежів, (б) перерозподіл коштів у ті сфери діяльності, де надаються податкові пільги; (в) витрата додаткових коштів платників на боротьбу з (неприйнятним) уникненням оподаткування; (г) неправильний розподіл статків у суспільстві, оскільки не всі платники мають рівну можливість уникати оподаткування); (д) розвиток феномену «безбілетник»; (е) порушення принципу справедливості в оподаткуванні; (ж) зниження стандартів ділової етики у цій сфері[321, с. 256–257].

Уникнення оподаткування, як суперечливий вид поведінки, який хоча формально й не порушує закон, проте часто йде на певне зловживання його недосконалістю, знаходиться посередині. Деякі дослідники говорять навіть про можливість поділу уникнення оподаткування на 2 групи – на прийнятне й неприйнятне, з яких перше належить до податкового планування, а друге – скоріше належить до ухилення від оподаткування[273, с. 31]. Розвиваючи цю тезу дехто з правників зазначає: якщо прийнятне й неприйнятне уникнення оподаткування є взаємовиключними поняттями, то неприйнятне уникнення оподаткування й ухилення від оподаткування такими не є, адже за певних обставин дії платника можуть відповідати обом поняттям. Наприклад, платник податків унаслідок задіяння сумнівної «схеми», здійснення якої є прямим уникненням оподаткування, є впевненим у своїй правоті й не декларує в податкових органах свій дохід, а вже відповідає об'єктивній стороні ухилення

від оподаткування[314, с. 117–148].

У науковій спільноті точаться дискусії щодо обгрунтованості розмежування таких термінів, як «уникнення» (*avoidance*) й «ухилення» (*evasion*). Низка сучасних учених найчастіше пропонує використовувати термін «уникнення», включаючи до нього як законне, так і незаконне уникнення, в той час як експерти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) переконують, що вживання того чи іншого терміна не має принципового значення. Єдиним визначальним моментом є факт заподіяння шкоди економіці держави, що й дозволяє розглядати уникнення податків як незаконне явище.

Ухилення від сплати податків – це негативне явище, що виявляється як на національному, так і на міждержавному рівнях. Як уже зазначалося, прагнення держави забезпечити публічні інтереси з наповнення державного бюджету викликають конфлікт з приватними інтересами платників податків розпоряджатися всією сумою отриманого доходу. Як підкреслює С. С. Биков, природний конфлікт інтересів 2-х суб'єктів податкових правовідносин – держави і платника податків, індукційований опортунізмом останнього, є найбільш характерною рисою податкових правовідносин, конфліктність яких позначається на змісті норм права, що впорядковують такі правовідносини, основними функціями яких стає примушування платників податків до виконання покладених на них обов'язків, створення несприятливих умов для тих, які прагнуть ухилитися від обов'язку зі сплати податків. Антагонізм приватних і публічних інтересів між платниками податків і державою неминуче призводить до прагнення платників податків ухилитися від зазначеного прямого обов'язку[10, с. 91–92].

Опортунізм платників податків, їх ухилення від сплати податків на національному рівні зумовлено низкою факторів, до яких науковці відносять причини: (а) економічні – падіння виробництва, звуження доходного потенціалу; (б) політичні – незгода із соціальною або економічною політикою держави; (в) правові – недосконаліть і нестабільність податкового законодавства, постійне очікування підвищення оподаткування;

(г) організаційні – недоліки у взаємодії між фіскальними органами; (д) технічні – недосконаліть форм і методів податкового контролю; морально-психологічні – низький рівень правової культури та ін.[159, с. 167]. Проте на міждержавному рівні у випадках, коли в силу свого податкового суверенітету країни можуть установлювати будь-які ставки податків, унаслідок чого щодо одного виду податків у різних країнах можуть бути зафіксовані різні ставки (наприклад, ставка податку на прибуток в Україні складає 18 %, у Ліхтенштейні – 12,5 %, у Молдові – 12 %, у Македонії – 10 %, в офшорних зонах на Бермудських і Каймановых островах 0 %), опортунізм платників стає головною причиною ухилення від сплати податків і зборів.

Підсумовуючи наведене, можемо сказати, що, ухилення від сплати податків на міждержавному рівні є наслідком конфлікту приватних і публічних інтересів, обумовленого опортуністичною мотивацією платника щодо сплати податків і зборів.

З ухиленням від сплати податків провадиться боротьба як на національному, так і на міждержавному рівнях. Способи й методи такої боротьби залежать від виду ухилення від сплати податків.

У МПдП розглядають у 2-х аспектах: а) як «*tax exasion*» – умисне протиправне ухилення від сплати податків (податкове шахрайство), і б) як «*tax adoidance*» або «*tax planning*» – «обхід» податків або податкового планування. Головна їх відмінність полягає в тому, що в першому випадку платник умисно прагне ухилитися від виконання зобов’язання зі сплати податків, а в другому – формально він діє правомірно, використовуючи можливості чи прогалини в національному й міжнародному законодавстві, відмінності у правових системах різних країн і застосування в них різних видів пільгових режимів чи пільг, які надають йому законну можливість уникнути податків або мінімізувати їх суму[85, с. 154].

Під протиправним ухиленням від сплати податків розуміють протиправну поведінку платника, що полягає у приховуванні ним інформації про об’єкти оподаткування, відмові від реєстрації себе як платника податків, фальсифікації

документів податкового обліку та ін. Під обходом (уникненням) податку варто мати на увазі зміну податкового резиденства платника, отримання ним доходу в таких формах, за якими надаються пільги, укладення угод, що передбачають менші податкові наслідки, й утримання від укладення угод, виконання яких вимагає сплати податків, та ін.

Отже, на підставі наведеного можна виділити 2 види ухилення від сплати податків: (1) протиправне, що становить собою умисні дії платника з несплати відповідних податків і зборів, коли використовуються незаконні способи і схеми уникнення оподаткування; (2) легальне, коли платник податків, використовуючи відмінності у правових системах різних країн, може легально ухилятися від сплати податків.

Основні відмінності між легальним і незаконним ухиленням від сплати податків А. Ю. Чавтайко вбачає:

- у цілях: при легальному ухиленні його метою є захист інтересів платника податків; при незаконному – умисне бажання ухилитися від обов'язку зі сплати податків;

- в об'єкті оподаткування: легальному ухиленню притаманне умисне прагнення, щоб об'єкт оподаткування не виник; незаконному – приховування об'єкта оподаткування з метою несплати податків;

- у можливості зменшити податкову базу: при легальному ухиленні виникає прагнення до повного використання вирахувань і пільг, передбачених законодавством; при незаконному – за браком законних підстав для використання вирахувань і пільг платние заявляє про своє право на вирахування чи пільгу з метою несплати податків;

- у ставленні порядку і строків сплати податків: при легальному ухиленні виникає прагнення отримати передбачені законом відстрочення сплати податків; при незаконному – навмисно створюється видимість сплати або чиняться перепони для примусового стягнення недоїмки;

- у можливих наслідках: при легальному ухиленні має місце зменшення податкових витрат; при протиправному – стягнення недоїмки, штрафу,

притягнення до кримінальної відповідальності, конфіскація всіх коштів, отриманих унаслідок незаконних схем та угод[241].

Із протиправним ухиленням від сплати податків уряди країн ведуть боротьбу із застосуванням способів і методів запобігання і припинення такого ухилення. Здавалося б, що легальне ухилення від сплати податків не передбачає боротьби з ним, оскільки платник може здійснювати свою діяльність, обираючи оптимальний для себе податковий режим для отримання максимального прибутку, в тому числі й місце діяльності, або для одержання прибутку з урахуванням специфіки податкових систем різних країн. У МПдП таке явище отримало назву «податкова оптимізація», тобто вибір оптимального поєднання форм правовідносин у рамках чинного законодавства про податки та збори з метою цілеспрямованого впливу на елементи оподаткування й визначення розміру податкових зобов'язань[200, с. 217].

Водночас у багатьох державах панує доктрина «*abus de droit*» (зловживання правами), сутність якої полягає в тому, що платники можуть використовувати можливості податкової оптимізації для досягнення максимального зниження всіх податків із застосуванням недозволених форм, тобто зловживають правом[25, с. 336]. В. П. Грибанов зазначає, що в такій ситуації уповноважений суб'єкт діє в межах свого суб'єктивного права в рамках тих можливостей, що складають його зміст, проте цілі конкретної особи при реалізації цього права не можуть виходити за рамки тих, що визнаються заслуговуючими на повагу з боку суспільства[21, с. 58–60].

На думку А. А. Малиновського, зловживання правом становить собою здійснення суб'єктивного права, яке заподіює зло, тотожне будь-якій соціальній шкоді, що завдається суспільним відносинам у процесі реалізації права. тобто таку форму реалізації права, яка суперечить його призначенню, шляхом якої суб'єкт завдає шкоди іншим учасникам суспільних відносин. Іншими словами, у власній діяльності, платник податків може використовувати своє право на застосування легальних способів ухилення від оподаткування для податкової оптимізації останньої, але при цьому він не повинен зловживати цими правами

для цілеспрямованого зниження всіх податків з використанням недозволених форм. У випадках, коли платник податків вдається до такого зловживання правом, його дії слід кваліфікувати як протиправне ухилення від сплати податків. Ось чому уряди зарубіжних країн застосовують різні способи й методи боротьби з такими діями на національному рівні[95, с. 24–32].

Дослідження правил уникнення ЗПО неодноразово виступали предметом наукових доробок. Так, Л. В. Полежарова виокремлює такі правила:

- визначення, так би мовити, національності платника податків, доходів і комерційної діяльності, що полягає у встановленні належності до резидентства фізичних і юридичних осіб, режиму їх комерційної діяльності й доходу;

- закріплення порядку зарахування сплачених за кордоном податків і визнання пріоритетного права інших країн на оподаткування будь-якої діяльності на їх території, а також доходів, отриманих на їх території, в тому числі діяльність і доходи резидентів інших країн, що підтверджується наданням можливості вираховувати національним платникам податків іноземні податки з податкових платежів, сплачуваних у власній країні, або включати суми вже сплачених в іншій країні податків до витрат, які вираховуються з бази оподаткування платника податків;

- регулювання трансферних цін, шляхом і запобігання уникнення оподаткування шляхом створення посередницьких фірм у так званих безподаткових країнах і переведення до них прибутків із завищенням або заниженням контрактових цін[173].

Л. І. Ілліна й Н. І. Попова правилом уникнення ЗПО теж вважають встанолення національності платника податків, доходів і комерційної діяльності[43, с. 97–98]. При цьому значення цього правила вони трактують так само, як і Л. В. Полежарова. Крім того, до таких правил вони відносять: (а) визначення пріоритету між принципами резидентства і териториальності; (б) дотримання податкового нейтралітету; (в) правило «незалежного агенту». При цьому під правилом податкового нейтралітету вони розуміють установлення порядку зарахування сум податків, сплачених в іншій країні і

звільнення від оподаткування доходу, отриманого на території іншої країни. Під правилом «незалежного агента» мається на увазі порівняння цін за угодами платників податків із цінами незалежних агентів. Іншими словами, ці вчені визначають правило регулювання трансфертних цін у податкових цілях, отже, фактично описують правила визначення порядку зарахування сплачених за кордоном податків і регулювання трансферних цін, визначені Л. В. Полежаровою.

Невизначеність переліку правил уникнення ЗПО вимагає формулювання власної позиції із цього питання.

Одним з основних правил уникнення ЗПО, на нашу думку, є правило визначення пріоритету між принципами резидентства і територіальності. Переваги того чи іншого із зазначених принципів служать предметом тривалої наукової полеміки, учасники якої висувають вагомі аргументи для обґрунтування власних позицій. Так, з точки зору прихильників принципу резидентства саме йому необхідно віддавати перевагу, тому що лише цей принцип дозволяє врахувати всі елементи матеріального й соціального становища платника податків, в результаті чого лише країна постійного місцеперебування може якнайповніше оцінити такі елементи і справедливо оподатковувати чистий прибуток цієї особи. Прихильники принципу територіальності зазначають, що з точки зору запобігання ухиленням від оподаткування застосування саме цього принципу забезпечить ефективну роботу фіскальних органів країни. Проте на сьогодні різні держави надають перевагу різним принципам, що й породжує конфлікт при оподаткуванні одних і тих самих осіб або одних і тих самих доходів[19; 98; 116].

На переконання деяких науковців [43, с. 98], якщо всі країни використовували б лише один із принципів – резидентства або територіальності, то проблеми ЗПО не існувало б взагалі. Проте нерівномірний економічний розвиток держав не дає можливість використовувати лише один із наведених принципів при реалізації власного податкового суверенітету. Особливо це стосується країн, що розвиваються, оскільки їх відмова від

принципу територіальності може суттєво зашкодити їх фінансовому становищу, тому при визначенні власного податкового суверенітету вони віддають перевагу принципу територіальності. А ось розвинені країни навпаки застосовують при оподаткуванні принцип резидентства, адже кожна держава прагне встановити для себе максимальні переваги для захисту власних податкових інтересів і забезпечити стабільну нормативну базу при регулювання спірних ситуацій із іноземними країнами. Враховуючи це, у внутрішньодержавних актах і міжнародних договорах (угодах) необхідно закріпити, якому з принципів – принципу резидентства чи принципу територіальності – країна (або країни) віддає перевагу при оподаткуванні [43, с. 98]. Отже, при уникненні ЗПО визначальним є постулат визначення пріоритету між принципами резидентства і териториальності, оскільки це буде впливати на те, які правила уникнення ЗПО використовуватимуться надалі.

На уникнення ЗПО безпосередньо впливає правило визначення національності платника податків, доходів і комерційної діяльності, що відповідно охоплює 3 елементи – платників податків, комерційну діяльність і доходи. Платниками податків є юридичні чи фізичні особи, національність яких визначається їх резидентством. За загальним правилом, резидентство цих осіб визначається національним законодавством. Проте, як переконують Н. В. Вороніна й В. О. Бабанін[20, с. 51] та О. А. Шахмаметьєв[249, с. 28], можлива ситуація, за якої у договорі (угоді) про уникнення ЗПО кріїни пропишуть, що відповідно до національного законодавства одну й ту саму особу розглядатимуть або як власного резидента, або ж не визнаватимуть її резидентом взагалі. Шляхи попередження такої ситуації потрібно передбачати в двостронніх договорах між країнами. Відповідно до типових міжнародних договорів щодо уникнення ЗПО випливає, що встановлення резидентства фізичних осіб, які за національноим законодавством є резидентами обох держав, що домовляються про таке уникнення, здійснюється за умови наявності відповідних критеріїв, як-от: (а) існування постійного житла у країні, (б) тісні особисті або економічні відносини, (в) центр життєвих інтересів. Для

юридичних осіб – це існування місця: (а) реєстрації, (б) фактичного управління, (в) проведення засідань ради директорів, (г) здійснення керівного управління, (д) ведення бухгалтерського обліку, (е) збереження архівів, (є) податкового доміциля та ін. Кожен із цих критеріїв безпосередньо фіксується в договорі (угоді). Крім цього, у процесі визначення питання про резидентство особи може визначатися механізм застосування процедури взаємоузгодження, а за умови недосягнення згоди – пільги та звільнення від податків, що надаються таким договором (угодою), на таку особу не поширюються.

Отже, правило резидентства, тобто з'ясування критеріїв належності до резидентства фізичних та юридичних осіб охоплюється правилом визначення національності платників податків.

Так як категорія «доходи» включає в себе різні види доходів, які за загальноприйнятою системою класифікації поділяються на активні й пасивні, це означає, що наведена категорія є дуже складною, що негативно впливає на встановлення національності платника податків.

Доходи від комерційної діяльності в міжнародній діяльності визнаються активними доходами. Визначити національність щодо цього виду діяльності – дуже складне питання для МПдП, оскільки в різних країнах під «комерційною діяльністю» розуміють різні види діяльності. Так, у Франції така діяльність розглядається як вид торгово-промислової діяльності, у США – як ділова, у Великобританії – як виробнича й підприємницька[116, с. 172]. Спільним для цієї процедури в будь-якій країні є отримання прибутку в результаті комерційної діяльності. Якщо ж така діяльність здійснюється не лише в одній країні, а у 2-х або більше (наприклад, діяльність транснаціональних корпорацій, міжнаціональних компаній тощо), то постає питання про розподіл прибутку від неї між цими країнами з метою його оподаткування. Так, у Великобританії вважається, що територією, де комерційна діяльність здійснюється є територія продажу товарів, у західноєвропейських країнах – територія, де товари закуповуються. На практиці це відбувається так, що: якщо компанія закуповує товари, приміром, у Німеччині, а продає їх у Великобританії, це означає, що

вона фактично провадить комерційну діяльність в обох цих країнах, які, керуючись законодавчовизначеним підходом встановлення національності, можуть претендувати на оподаткування доходу від такої діяльності. Вирішується це питання в міжнародній практиці 2-ма шляхами: (а) закріплення правила «ділової установи (постійного представництва)» і (б) установлення правила «здійснення діяльності»[116, с. 174].

Для країн континентального права характерним є правило «ділової установи (постійного представництва)», що означає визначення національності комерційної діяльності міжнародної компанії залежно від того, в якій країні знаходиться її ділове представництво, через яке вона здійснює власну діяльність [173, с. 27].

У країнах англосаксонського права переважає правило «здійснення діяльності», яке зорієнтоване на факт здійснення (або нездійснення) діяльності у країні. Цей критерій нормативно не визначений, тому в країнах, які ним користуються, береться за основу адміністративна практика, судові прецеденти, звичаї, що склалися та ін. Так, С. М. Артамошкін, проаналізувавши міжнародну практику, наголошує, що «здійсненням діяльності» необхідно визнавати таку діяльність компанії, коли вона провадить там завершений комерційний цикл операцій [3, с. 33].

На підставі проведеного аналізу, можемо констатувати, що межа між уникненням і ухиленням від сплати податків не завжди простежується. Наведемо такий приклад: міжнародна компанія, яка будує завод в Ірландії, не використовує легальну можливість зниження ставки ірландського податку на дохід корпорацій на території США, займається уникненням від оподаткування (або, як зазначають деякі автори, «податковим плануванням»), у той час як американський громадянин звинувачується в ухиленні від сплати податку за те, що має таємний банківський рахунок на Карибських островах та не декларує свій дохід, отриманий від відсотків [45, с. 23].

У більшості європейських держав податковим правопорушенням визнається як несплата податку, так і недотримання законодавства у сфері

оподаткування. Якщо говорити про ухилення від сплати податків, то завжди маємо на увазі порушення конкретних правових норм – внутрішньодержавних або міжнародних. А ось якщо говорити про уникнення податків, то маємо на увазі або недопущення багаторазового оподаткування, або законне використання правових норм з метою отримання податкових переваг.

Використовуючи лише кримінально-правовий вплив, неможливо ефективно боротися з ухиленням від сплати податків. Ключовим у вирішенні цієї проблеми має стати вдосконалення нормативної бази держави, а також проведення узгодженого фінансового контролю за операціями, здійснюваними юридичними і фізичними особами.

Окрім цього, варто зауважити, що розмежування термінів «ухилення» й «уникнення», а також діяльності фізичних і юридичних осіб за ухилення від сплати податків, варіюється від того, як визначаються поняття «офшори» й «податкова гавань».

Під категорією «офшор» («ті, що діють поза території країни») розуміються невеликі материкові країни, як-от: Гібралтар, Ліхтенштейн, Люксембург, Монако, Андорра або острівні держави (Бермудські острови, Республіка Сейшельські острови, Співдружність Багамських островів), які протиставляються загальному режиму оподаткування й передбачають наявність найбільш сприятливих умов. Ці юрисдикції також передбачають різноманітні заборони й обмеження у питаннях розкриття й надання інформації про фінансові операції учасників компанії. Звісно, що такі умови є привабливими для багатьох іноземних компаній.

Слід наголосити, що не тільки окремі держави застосовують пільгові моделі оподаткування, оскільки подібні моделі існують й на територіях тих держав, які користуються традиційними системами оподаткування. Це такі адміністративні одиниці, як Макао й Гонконг (Китайська Народна Республіка), острів Мадейра (Португалія), Вайомінг, Делавер (США), Гебридські, Оркнейські, Шетландські острови, острови Англсі, Уайт, Сіллі (Сполучене Королівство Великобританії і Північної Ірландії), Женева, Нешеталь, Цуг

(Швейцарія). Хоча наразі ці адміністративні одиниці заперечують можливість обміну інформацією з метою оподаткування.

Наразі бракує дефініції поняття «податкова гавань». Так, ОЕСР зазначає, що «податковими гаванями» є країни, що мають низькі податкові ставки на деякі види податків і яким притаманні певні характеристики, а саме: а) брак транспарентності та правових підстав для здійснення обміну податковою інформацією; б) захищеність банківської таємниці на законодавчому рівні; в) заборона на ведення комерційної діяльності й на використання місцевих ресурсів на відповідній території; г) низькі вимоги, що висуваються до юридичної особи для одержання нею правового статусу [286].

На практиці виокремлюється кілька різних зон, що встановлюють пільгове оподаткування, на підставі таких ознак:

- не оподатковуються доходи, що отримують резиденти за межами конкретної держави;

- на певні види діяльності компаній надаються пільги або повністю звільняються від оподаткування;

- лише компанії певної організаційно-правової форми або компанії-нерезиденти мають податкові пільги [49, с. 52].

Світовою спільнотою неоднозначно сприймається створення податкових систем, які використовують пільгове оподаткування, адже такі дії вважаються недобросовісною податковою конкуренцією, оскільки потенційні платники податків надають перевагу саме офшорним юрисдикціям.

Ще у 2000 р. ОЕСР оприлюднила перелік країн, які мають ознаки «податкових гаваней». У цьому контексті варто наголосити на важливість розмежування списку «податкових гаваней» ОЕСР (*OECD Tax Haven List*) і «чорного списку» ОЕСР (*OECD black list*). ОЕСР своїм ключовим завданням серед усіх своїх функцій вбачає саме обмін податковою інформацією і тому постійно змінює ці списки, виключаючи з них країни, які готові до співпраці. Низка країн, які були на той час включені до «чорного списку» ОЕСР, оскаржували такий стан справ, адже це негативно позначилося на репутації, а

тому й висловлювали бажання до співробітництва і прагнули укладати угоди про обмін інформацією (TIEA) і про уникнення подвійного оподаткування.

Наразі Бермудські, Сейшельські, Антильські й Каймановi острови, Кіпр, острів Мен, Маврикій, Мальта, Нідерланди надали ОЕСР офіційні зобов'язання про поступову відмову від режимів пільгового оподаткування на своїх територіях, а також зобов'язання про податкову співпрацю, зокрема, щодо обміну інформацією з метою оподаткування.

Описуючи поняття «податкова гавань», знані зарубіжні економісти, характеризують його наступним чином: це або будь-яка низькоподаткова країна, яка має на меті залучення капіталу, або ж країна з низькими податковими ставками або з неіснуючими податками (*non-existent taxes*) [286].

Отже, як ми встановли, використання платником податків норм права, що дають можливість одержання податкових пільг на законних підставах має місце при уникненні податків. Категорія «уникнення» корелює з поняттям «податкове планування», тоді як «ухилення від податків» полягає в порушенні податкового законодавства.

Заходи, які використовуються для скорочення збитку, що завдається в результаті діяльності характеризують ухилення від сплати податків. Втрати податку на прибуток, що стягується з фізичних осіб, пов'язуються з ухиленням від оподаткування і вузьким розумінням поняття «податкова гавань», а ось втрати податку на прибуток, що стягується з корпорацій з’являються як при законному уникненні оподаткування, так і при незаконному ухиленні від оподаткування.

У зв’язку із браком інформації ухилення від оподаткування суттєво загострюється, а тому ефективним засобом боротьби із цим явищем можуть слугувати санкції, спрямовані на поліпшення якості й розширення обсягів інформації, обмін якою здійснюється між податковими адміністраціями відповідно до угод про уникнення подвійного оподаткування [102, с. 24]. У той же час, преветивна робота щодо уникненням оподаткування може ґрунтуватися на змінах внутрішньодержавного податкового законодавства. Так, колишній

президент США Б. Обама, пропонував у цьому контексті здійснювати проведення міжнародних перевірок інтернаціональних корпорацій. В певній частині відповідні приписи раніше вже були закріплені в законопроєкті, поданому на розгляд на 110-те засідання Конгресу США. Як результат, до міжнародних податкових розслідувань з 2001 р. був залучений постійний підкомітет Сенату США із розслідувань.

Нажаль, наразі таке негативне явище як ухилення від оподаткування набуває неймовірних обсягів та може бути порівняне з тіньовою економікою, яка є характерною для більшості сфер, включаючи галузі добувної промисловості, сфери банків і фінансів, морського транспорту, авіації, засобів комунікації, фармацевтики, телебачення, торгівлі товарами, а також військової промисловості та ін. Враховуючи те, що це явище має так звану «замкнуту природу», то дуже складно чітко визначити масштаби цієї проблеми, але нижченаведені факти можуть допомогти в цьому:

– як мінімум половина всієї світової торгівлі проходить через «податкові гавані»;

– як виявлено урядом Великобританії, 60 % міжнародної торгівлі проходить через «внутрішньофірмові» угоди [311; 257], що означає, що компанії, здійснюючи операції із самими собою, провадять ці угоди через «податкові гавані», що дозволяє знизити або навіть установити нульові ставки з податку на прибуток;

– близько 11 трлн доларів США становить обсяг активів, що містяться в офшорах, безподаткових або низькоподаткових юрисдикціях, а це свою чергу, більше однієї третини світового внутрішнього валового продукту [294];

– близько 25 «податкових гаваней» налічувалося усередині 70-х років XX ст. а ось у 2003 р. Міжнародний валютний фонд назвав уже понад 60 «податкових гаваней» і офшорних фінансових центрів;

– стрімке зростання чисельності осіб, які мають «великий бізнес», а також збільшення кількості компаній, що здійснюють комерційну діяльність на міжнародній арені. Як зазначає ЮНКДАТ (Орган Генеральної Асамблеї ООН),

у 90-ті роки налічувалося близько 37 000 міжнародних компаній і 175 000 зарубіжних філій. Починаючи із 2000-х років їх число різко збільшилося до 64 000 і 870 000 (відповідно);

– через «податкові гавані» щорічно проходить приблизно 7 трлн. доларів США, що еквівалентно світовому обсягу проданих товарів і послуг, що надаються [313, с. 3];

– чисельність офшорних компаній обчислюється мільйонами, невраховуючи, неймовірну кількість трастів і фондів.

Незрівнянно важко оцінити втрати бюджетів унаслідок ухилення від сплати податків, проте деякі держави, які провадять дослідження цієї проблеми, надають свої зведені дані. Наприклад, США оцінює збиток, що наноситься офшорами, приблизно в 100 трлн доларів на рік[282, с. 1].

«Податкові гавані» були описані колишнім директором з фінансових питань Міжнародного валютного фонду як «*fiscal termites* – фінансові терміти», а їх роль була позначена як наріжний камінь процесу глобалізації, що дозволяє міжнародним компаніям виключити себе частково або повністю із системи встановлених податків. Практика ухилення від оподаткування завдає значної шкоди інтересам розвинених країн, однак для економіки країн, що розвиваються ця згубна податкова практика є набагато більшою проблемою. Важливим аспектом в усуненні подвійного оподаткування й у боротьбі з міжнародним ухиленням від сплати податків є розуміння витоків, а також фундаментальних засад цих явищ, що полягають у їх правовому регламентуванні, що, у свою чергу, знаходить відбиття в податковому праві[45, с. 23–30].

Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування передбачає прийняття відповідних правових норм, що не допускають можливість цього виду оподаткування. Правова регламентація уникнення останнього здійснюється за допомогою укладення міжнародних договорів, що стосується цього явища або шляхом прийняття внутрішньодержавних нормативно-правових актів, які передбачають запобігання подвійному оподаткуванню.

Конструкція «усунення подвійного оподаткування» має 2 значення – вузьке й широке. У вузькому сенсі вона означає застосування спеціальних методів, що дозволяють урахувати раніше сплачений податок з однієї і тієї ж податкової бази за один і той же податковий період при повторному оподаткуванні. Правове регламентування усунення подвійного оподаткування вимагає прийняття певних правових норм, на підставі яких можливість подвійного оподаткування доходів усувається шляхом застосування методів, які дозволяють урахувати раніше сплачений податок при повторному оподаткуванні. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування здійснюється як в рамках національного, так і міжнародного права. У широкому розумінні це поняття включає в себе як заходи з усунення подвійного оподаткування, яке вже виникло (з метою його усунення), так і заходи щодо запобігання цьому виду оподаткування (з метою його уникнення).

З метою не допустити можливість міжнародного подвійного оподаткування держави укладають двосторонні або багатосторонні міжнародні договори, що передбачають або усунення подвійного оподаткування, або способи його уникнення. Можливе також його усунення на рівні міжнародних організацій, міжнародних союзів (приміром, у рамках Європейського Союзу) та інших об'єднань держав[50, с. 24–25].

За сучасних умов поглиблення глобалізаційних процесів в економіці й ускладнення форм провадження господарської діяльності податкові органи повинні володіти дієвим арсеналом засобів у частині забезпечення контролю за сплатою податків і зборів. Лише за таких умов стає можливим належне фінансування виконання державою власних функцій. Водночас порядок застосування таких засобів повинен бути чітко визначений з метою забезпечення дотримання балансу інтересів держави і платників податків. Особлива роль при цьому відводиться нормам, спрямованим на запобігання таким моделям поведінки платників податків, у яких вимоги податкового законодавства формально дотримуються, однак їх цілі виходять за межі тих, що передбачалися законодавцем під час прийняття відповідної норми. Про

загрозливі масштаби подібної практики в українських реаліях свідчить той факт, що за підрахунками експертів щорічні втрати Державного бюджету від використання з метою виведення капіталу норм лише за договором про уникнення подвійного оподаткування між Україною й Кіпром можуть становити до 3 млрд доларів США. Звідси постає очевидною потреба у вдосконаленні існуючих засобів контролю з боку податкових органів за належним використанням норм податкового законодавства платниками податків, що є загальною тенденцією в державах – членах ОЕСР. Але здійснення такого кроку є неможливим без проведення чіткого розмежування понять, які застосовуються в податковому праві, з метою обмеження кількості випадків агресивного податкового планування.

Концепція зловживання правом має тривалу історію, її витоки сягають права ще Стародавнього Риму. Саме в рамках останнього було сформульовано декілька вимог щодо здійснення цивільних прав, спрямованих на обмеження можливості зловживання правом: (а) вимога реалізації деяких суб'єктивних прав з обачливістю, з пощадою для того, кого вони обмежують або зачіпають, з тим, аби їх здійснення по можливості не шкодило реалізації прав інших осіб; (б) заборона здійснення права без будь-якої заінтересованості в ньому, що спричиняє певні незручності й завдає шкоди іншим, особливо якщо дії суб’єкта мають на меті заподіяти шкоду та ін. Посилання на неприпустимість зловживання правом міститься в законодавчих актах XVIII–XX століть низки держав (наприклад, у Цивільному уложенні Німеччини, Цивільному кодексі Швеції). У деяких державах (зокрема, у Франції) подібну норму вироблено судовою практикою[171].

Тривала практика існування права повинна була б сприяти формуванню однозначного погляду на зміст поняття «зловживання правом». Проте ще й донині бракує його загальноприйнятого тлумачення і не існує навіть узгодженості щодо доцільності його використання. Варто назвати 2 основні групи науковців яких об’єднують погляди щодо розуміння поняття «зловживання правом».

Представники першої групи (зокрема М. М. Агарков) переконують, що реалізація права не може бути протиправною, а дії, які йменують як «зловживання правом», у дійсності вчинені за межами останнього[1]. На думку М. С. Малеїна, якщо суб'єкт діє в рамках належного йому права, він не зловживає ним. А коли він виходить за встановлені законом межі і таким чином, порушуючи його, це вже не зловживання правом, а вчинення елементарного правопорушення, за яке має наставати відповідальність[93, с. 160].

О. О. Малиновський є представником другого напрямку, на переконання якого, зловживання правом є таким здійсненням суб'єктивного права, яке спричиняє негативний вплив, тотожний будь-якій соціальній шкоді, що завдається суспільним відносинам у процесі реалізації права. Отже, форма здійснення права не за його призначенням, внаслідок чого суб'єкт завдає шкоди іншим учасникам суспільних відносин є зловживанням права. Важливо підкреслити, що у такому розумінні науковець до «дії» суб'єкта відносить не лише різні суб'єктивні права, але й права, які пов'язані із реалізацією владних повноважень. Відтак, зловживання правом відмінне від правопорушення, оскільки в першому випадку суб'єкт учиняє протиправну дію шляхом реалізації свого особистого суб'єктивного права і початкова стадія такої реалізації знаходиться в рамках закону [95, с. 67–71].

Ще одним представником другого напрямку є В. П. Грибанов, який наголошує, що зловживанням правом є випадки, коли уповноважений суб'єкт, діючи в межах належного йому суб'єктивного права і в рамках можливостей, які утворюють зміст цього права, використовує певні форми його реалізації, які виходять за межі здійснення прав[22, с. 34]. Саме таке тлумачення для багатьох науковців було підґрунтям для розроблення власних концепцій зловживання правом.

Концептуальні підходи до категорії «зловживання правом» з'явились і розвивались у межах виключно цивільного права. Але згодом ключові постулати щодо зловживання правом набули поширення й у сфері публічно-

правового регулювання – адміністративного і кримінального права. У той же час, все ще залишається невизнаною можливість і необхідність запозичення ключових засад концепції зловживання правом під час правовго регулювання податкових відносин. Одні науковці наполягають на цьому, інші ж заперечують. Так, В. О. Бєлов переконаний, що зловживання правом у податкових відносинах є способом досягнення антисуспільних, протиправних цілей або отримання пільг чи переваг, не передбачених правовим статусом особи, яка зловживає правом шляхом провадження дій (бездіяльності), що формально відповідає вимогам закону. Науковець вважає, що так як податок є частиною «стянутого майна» платника податків, то й відносини зі сплати податків є похідними від цивільно-правових відносин. Виходячи з цього, правник стверджує, що цивільно-правова угода завжди є формальною підставою для зловживання правом у податковій сфері [7]. На переконання С. Г. Пепляєвого, правова конструкція «зловживанням правом у сфері оподаткування» є застосуванням штучних юридичних елементів господарських операцій, що з одного боку не містять ознак протиправності, але з іншого боку – не можуть бути пояснені неподатковими причинами. Така поведінка означає, що особа діє правомірно, адже повністю дотримується приписів правової норми, але прицьому не отримує юридичного захисту своїх прав, тобто несе відповідальність за збитки, заподіяні третім особам, позаяк діє на шкоду іншим без правомірної вигоди для себе [117, с. 120].

Науковці, які наполягають на недоцільності використання розглядуваної концепції в податкову праві, виходять з того, що податкове право має використовувати свій власний арсенал засобів для боротьби з неприйнятними діями платників. Це твердження є наслідком того, що «інститути цивільного права не можуть застосовуватися для припинення податкового зловживання, оскільки призначення суб'єктивного цивільного права не охоплює своїм змістом врахування інтересів бюджету» [252, с. 99].

Як зауважує Д. М. Щокін, варто виокремити такі негативні аспекти запровадження загальної норми про неприпустимість зловживання правом у

податкових правовідносинах:

- фактично нереально визначити чіткі критерії добросовісності та зловживання правом;

- податкове право не має своїм призначенням закликати платника податків добросовісно ставитися до інтересів держави, оскільки головним методом впливу на платників податків у цій галузі права є примус, який є не найкращим способом виховання добросовісності;

- будь-яка податкова оптимізація завжди буде ставитися під сумнів, адже буде наявна небезпека визнання дій платника податків недобросовісними, хоча насправді прагнення платника до мінімізації податкових платежів усіма законними способами є правомірним і виправданим з огляду па первинність права власності порівняно з податковими зобов'язаннями [252, с. 102–103].

На думку М. В. Корнаухова, використання конструкції «недобросовісність платника податків», яка тісно пов'язана з концепцією зловживання правом, є недоцільним. Для аргументації цієї тези, автор висловив такі міркування:

- запровадження категорії «недобросовісність платника податків» було зумовлено кон'юнктурними причинами, а не глибинними процесами;

- формально-юридичний аспект разом із фактичним і вольовим мають ключове значення саме для податкового права, оскільки вносять визначеність у податкові правовідносини;

- поширення цивілістичної концепції «недобросовісності» з центральною її ідею про зловживання правом на сферу податкового права є помилковим;

- варто набагато глибше дослідити категорію «зловживання суб'єктивними правами», а також поширеного на практиці одного з проявів – необґрунтованого отримання прав і переваг [75, с. 39].

Як переконує С. В. Савсерис, податковими правами взагалі неможливо зловживати, позаяк вони надані платникові саме для того, щоб він міг захиститись від надмірного тиску держави, оскільки в податкових правовідносинах йому завжди протиставляється лише держава, саме ця обставина визначає коло наданих платникові прав: він володіє тільким тим

мінімумом останніх, які він може використати лише у власних інтересах. А тому називати використання податкового права тільки у приватних інтересах зловживанням означає позбавити платника податків цього права й захисту [208, с. 79].

Таким чином, вважаємо, що заперечення правників-податківців щодо доцільності використання концепції «зловживання правом» у сфері оподаткування є достатньо переконливими, що дещо підтверджується й тим фактом, що у світовій практиці як правники-практики, так і правники-науковці переважно схиляються до думки щодо незастосування постулатів цієї концепції до податкових відносин. А ось на заміну згаданій концепції перевага має надаватися розробленню в рамках податкового права норм окремих податкових інститутів, спрямованих на запобігання такій поведінці платників податків, що наносить суттєву шкоду фіскальним інтересам держав.

В Україні діє конституційний принцип визначеності податкового законодавства, що є ключовим аргументом того, що концепція зловживання правом у сфері оподаткування не є прийнятною, оскільки згідно зі ст. 67 Конституції України кожен повинен сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, установлених законом [73]. Цей конституційний припис відповідає зобов'язанням держави, встановленим відповідно до ч. 1 ст. 1 Протоколу № І до Конвенції про захист прав людини і основних свобод, якою передбачено, що кожна фізична і юридична особа має право мирно володіти своїм майном [201]. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності, інакше як в інтересах суспільства й на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Так як концепція зловживання правом у сфері оподаткування не може запропонувати чітких, однозначних та об'єктивних критеріїв для її практичного використання, ймовірним результатом її застосування у процесі регулювання податкових відносин може стати порушення права на мирне володіння майном. Специфіка міжнародних податкових договорів у цьому контексті полягає в тому, що хоча вони є частиною національного законодавства, але разом з цим не втрачають своєї

міжнародно-правової природи. Подібні угоди, укладаються на міждержавному рівні, а тому лише на договірні держави поширюються їх положеннями, а не на приватних осіб, які в таких випадках фактично є третіми сторонами стосовно міждержавних правочинів.

На підставі вищезазначеного, можна стверджувати, що у вітчизняних реаліях без додаткового визначення недостатньо умов для того, щоб визнати неможливим або недоцільним поширення об'єктивних підстав застосування концепції зловживання правом на сфери як оподаткування в цілому, так і міжнародного оподаткування, зокрема. При цьому варто акцентувати увагу на наявності у сфері міжнародного оподаткування власного категоріального апарату на позначення ситуацій, за якої платник податку зменшує суму податкового зобов'язання або взагалі не сплачує податків, використання якого є загальновизнаним з 80-х років минулого століття.

Уникнення оподаткування має місце, якщо платник обходить податкову подію або податкову норму (або ж отримує податкові пільги неналежним чином), використовуючи протиріччя між фактичними обставинами й формою податкового закону й фактично спотворюючи цим зміст останнього.

Ухилення від сплати податків відбувається, коли платник не декларує або не сплачує податків, що підлягають сплаті на підставі реалізованої податкової події. У деяких випадках він приховує обов’язок сплатити податок або здійснює уявні (удавані) операції чи схеми з метою приховати його від податкових органів (наприклад, підробляє офіційні документи).

Розмежування понять «уникнення оподаткування» й «ухилення від сплати податків» запропоновано фахівцями Європейської конфедерації податкових консультантів. За їх підходом уникнення оподаткування – це дії, які, з одного боку, сурово додержуються букви закону, а з другого – суперечать самому його духу, а тому є недопустимими (незаконними), хоча й не злочинними, на відміну від ухилення від сплати податків. Згідно з європейською податковою практикою, в усіх інших випадках платники мають законне право мінімізувати податкове навантаження, яке визнається Судом ЄС.

Норми, що дозволяють застосуваання концепції уникнення оподаткування, на рівні національного законодавства помітно різняться в різних державах. Наприклад, Бельгія й Німеччина у своєму податковому законодавстві користуються поняттям «уникнення оподаткування», хоча й надають йому законодавчого тлумачення, що призводить до зростання значущості суддівського розсуду. Приміром, у § 42 Німецького загального податкового акта вказується: «Неприпустимим є уникнення податкового закону через зловживання юридичними конструкціями. Установлення факту такого зловживання призводить до настання податкових наслідків, аналогічних тим, що випливають з належної юридичної конструкції відповідно до економічних умов»[210, с.130].

Дещо інший підхід використовує канадський законодавець у п. 2 ст. 245 Акта щодо податку на прибуток, у якому наводить перелік операцій з уникнення оподаткування, до яких відносить: а) операції, що мають своїм прямим чи непрямим наслідком отримання податкової переваги, за винятком тих, які можуть розглядатися як здійснені чи укладені переважно в *bona fide* цілях, що не передбачають одержання останньої; б) сукупність операцій, які мають своїм прямим чи непрямим наслідком отримання податкової переваги, крім випадків, коли відповідні операції можуть розглядатись як здійснені чи укладені переважно в *bona fide* цілях, що не передбачають одержання останньої[210, с. 132].

Стаття 24 Загального податкового закону Іспанії закріплює таке тлумачення категорії «уникнення оподаткування»: «Факти, вчинки або законні операції, здійснені як зловживання податковим законом, не повинні як ставати перепоною для застосування податкового правила, якого намагались уникнути, так і давати підстави для фіскальних переваг, для отримання яких їх було використано». Посил Порівняно з німецьким та іспанським законодавством. Канада оперує більш виваженим підходом у формулюванні виваженого й чіткого законодавчого визначення понять «уникнення оподаткування» і «податкова вигода». Своїм підходом щодо цього Іспанія вводить у податкове

законодавство цивільно-правову категорію «зловживання законом», що не можна визнати виправданим з названих нами раніше причин. Загальне правило щодо протидії уникненню оподаткування закріплено також у національному законодавстві Австралії й Нової Зеландії.

Використання концепції уникнення оподаткування, на думку фахівців Міжнародної торгової палати, має відповідати декільком умовам, як-от:

- застосування відповідних правил повинно бути обмеженим лише випадками, коли бракує економічного змісту й ділової мети операції;

- процедурні правила мають бути однаковими й постійно застосовуваними, а довільне переведення тягаря доказування не дозволяється;

- неприйнятним є оскарження нормативно закріплених податкових стимулів у контексті запобігання зловживанням;

- виведені з-під дії спеціальні правила проти зловживань операції не повинні оспорюватися щодо відповідності будь-яким іншим подібним загальним правилам;

- державам, які застосовують загальні правила, спрямовані на запобігання зловживанням, теж належить ввести у своє законодавство систему, яка дозволяла б платникові податків перевіряти правомірність тієї чи іншої операції шляхом звернення до компетентного органу в межах установленого періоду часу;

- якщо Договірні держави уповноважать одна одну на застосування власних правил, спрямованих проти зловживання правом у податкових відносинах, ці правила слід чітко визначити та узгодити з вимогами принципу рівності[210, с. 134–135].

Зловживання правом у сфері оподаткування є не дуже перспективною концепцією з огляду на її цивільно-правове походження і на брак у ній чітких кваліфікаційних критеріїв, які дозволяли б відмежовувати це явище від інших моделей правової поведінки. Відмінність цивільно- й публічно-правових відносин додатково зумовлює складність адаптації інституту зловживання правом до специфіки податкової регламентації. Значно перспективнішим у

цьому контексті є використання концепції уникнення оподаткування за умов чіткого закріплення її вихідних положень у податковому законодавстві. Аргументами на користь служать такі твердження:

- концепція уникнення оподаткування не передбачає звернення до цивільно-правових конструкцій, що сприяє значно більшій визначеності порядку її застосування;

- концепція є загальноприйнятою у світі, хоча й із деякими винятками (приміром, у Франції доктрина неприпустимості зловживання правом визнається загально-правовим принципом і тому може застосовуватись у сфері податкових відносин);

- використання доктрини зловживання правом у сфері податкових відносин найчастіше матиме наслідком збільшення значення суддівського розсуду у процесі розгляду конкретних прав.

Такий розвиток подій означатиме необхідність існування тривалого періоду часу для напрацювання судами відповідної практики застосування положень про зловживання у досліджуваній царині. Виправданість використання концепції уникнення оподаткування підтверджується досвідом багатьох розвинених держав світу, зокрема Австралії, Бельгії, Іспанії, Канади й Німеччини[210, с. 129–136].

2.2. Методи уникнення й усунення подвійного оподаткування

Платники податків, як представники бюджетної сфери як правило, не пов'язують сплату податків і зборів з одержанням соціальних дотацій, пенсій, заробітної плати. Сплата податків і зборів, будучи конституційним обов'язком кожного громадянина, сприймається як відчуження частини коштів на користь невизначеного суб'єкта. У свідомості платника ця колізія провокує його на здійснення діянь, пов'язаних з ухиленням від сплати податків і зборів. До причин організаційного характеру належать наявні недоліки у процесуальному

забезпеченні реалізації приписів матеріальних податково-правових норм.

Показовим стосовно наведеного є дослідження, проведене вченими Нової Зеландії, які виділило 3 основні умови функціонування подвійного оподаткування:

- наявність різниці в оподаткуванні бази оподаткування, зокрема, за різними ставками, нульовою ставкою або взагалі за повного звільненням від оподаткування;

- існування можливості використання вказаної різниці в оподаткуванні шляхом зміни податкового режиму з високих ставок на низькі;

- допустимість за певних умов отримання прибутку від використання такої різниці, останній має бути більшим за витрати на проведення відповідних операцій з подолання подвійного оподаткування[314, с. 117–148].

За результатами зазначених досліджень можна зробити висновок, що найефективнішими методами боротьби з неприйнятною поведінкою платника є усунення умов (причин), що породжують ці неправомірні дії, зокрема, шляхом розширення бази оподаткування, зниження податкових ставок, перехід від прямих до непрямих податків (податку на споживання) й максимального зменшення податкових пільг[224, с. 54–59]. До того ж, нині багато уваги приділяється також правильному підходу до розроблення та впровадження податкової політики держави. Окремий наголос робиться на врахування податкового планування та його крайніх проявів як раціональної поведінки платника податків, на дослідження його правової відповідної поведінки й на можливості впливу держави на неї з метою використовувати все це для досягнення відповідних загальних цілей (у тому числі і шляхом певних поступок). При цьому вкрай необхідним для аналізу вигід і витрат вважається проведення низки підрахунків: у випадку податкового планування це співвідношення витрат держави на нагляд та контроль за поведінкою платника податків і реальних втрат бюджету від такої поведінки.

Цікавим є приклад Австралії. Згідно з рекомендаціями вчених щодо поліпшення системи оподаткування в цій країні вивчення й реагування на

уникнення оподаткування (неприйнятне) має долати декілька стадій (за важливістю). Основними питаннями, на які має бути дана відповідь, є: (а) можливість усунення цієї проблеми шляхом змін у структурі системи оподаткування; і (б) необхідність у припиненні такої практики, зокрема, з урахуванням співвідношення й ефективності необхідних витрат на впровадження відповідних заходів боротьби і реальних втрат бюджетів від такої поведінки платника податків)[256, с. 305–327].

З нашої точки зору, нині можна вести мову про досягнення в розвинених країнах розуміння того, що податкове планування, в тому числі в його крайніх (неприйнятних) проявах, є частиною податкової політики держави. Воно також свідчить і про певну об'єктивну обмеженість впливу держави на податкові відносини, адже інколи витрати на проведення належного контролю можуть значно перевищувати відповідні втрати бюджету. Нарешті, це явище можна вміло використовувати з метою досягнення бажаних для держави цілей, наприклад, стимулювання інвестування в певні галузі виробництва.

Відкритість, доступність і стабільність податкового законодавства передбачає, що платник податків повинен завжди мати змогу безпомилково прорахувати податкові наслідки будь-якої своєї діяльності. При цьому його дії мають спиратися на доступність і відкритість усієї інформації про систему оподаткування, на чіткість законодавчих вимог як у розумінні представників податкових органів, так і платників податків. Урахування інтересів особи заклало правове підґрунтя для подальшого конструктивного розвитку відносин у сфері оподаткування між платником і державою. Саме право використовується для захисту інтересів приватного власника, адже воно встановлює чіткі межі втручання держави у сферу приватної власності. Усе, що не знайшло чіткого закріплення в законі, має тлумачитися на користь платника податків. Більше того, й досі точаться суперечки щодо способу трактування певних законодавчих положень. Досить поширеною є думка про потребу звуженого розуміння положень податкового законодавства з віднесенням будь-якого сумніву на користь платника податків.

Для нівелювання юридичного обов'язку стосовно сплати податків з ідентичного об'єкта оподаткування податкове право вирізняє три основні підходи, специфіку та зміст яких буде розкрито нижче:

1. На ліквідації подвійного оподаткування загалом ґрунтується перший із цих основних підходів. Це відбувається за рахунок виключно внутрішніх ресурсів, що задіюються окремою державою або міждержавним утворенням.

Національне податкове законодавство країни передбачає використання таких двох основних методів усунення розглядуваного негативного явища, як-от:

1) податкове звільнення;

2) податкове вирахування.

Сутність першого полягає у повному виключенні з бази оподаткування доходів, отриманих резидентом від діяльності, що здійснюється за межами власної держави. Юридична наука та практика виокремлюють два ключові способи його реалізації залежно від відсутності або наявності прогресії:

1) перший – країна резидентства не забороняє вирахування з бази оподаткування тих чи інших збитків, понесених резидентом в інших державах;

2) другий – країна резидентства приймає до уваги у базі оподаткування сукупного доходу (при визначенні ставки) певні збитки, понесені резидентом в інших державах. Такий спосіб, що і зрозуміло, можливість подвійного оподаткування повністю усуває.

Загалом підтримаємо позицію І. І. Кучерова, який виокремлює такі три основних позитива використання методу податкового звільнення:

- забезпечення дотримання принципу нейтральності капіталу;

- обмеження права держави на справляння податків з доходів її резидентів, отриманих ними за її межами. Національні установи, що справляють податки, не мають зайвого організаційного клопоту під час здійснення податкового адміністрування;

- отримування платником податку вигоди шляхом зменшення податкового тягаря [78].

Проте, метод податкового звільнення володіє і певними недоліки, які не можна ігнорувати. Вони є такими:

1) держави, що легально оперують таким методом, несуть суттєві бюджетні втрати;

2) ризик того, що діяльність підприємств, установ та організацій, може бути перенесена на території тих держав, де податки є більш низькими, істотно збільшується.

Різні країни мають певні відмінності в порядку задіяння методу звільнення в країні резидентства. У цьому зв'язку виокремлюються такі їх різновиди:

- від оподаткування звільняються всі іноземні доходи;

- припустимість виключення іноземних доходів взагалі у встановлених обсягах і межах;

- виключення тих чи інших (конкретних) видів іноземних доходів;

- калькуляція податкової ставки з обліку доходів, одержаних платниками податків в інших країнах[248, с. 74].

Податкове вирахування як другий, виділений нами вище, основний метод усунення подвійного оподаткування створює умови для зменшення державою сукупної бази на суму податків, що була сплачена резидентом за її межами. Вказаний метод також не є бездоганними. До його вагомих мінусів належать такі, як-от: по-перше, його односторонній характер передбачає відмову держави (частково або повністю) від своїх податкових претензій до власного резидента; по-друге, не всі причини, внаслідок яких виникає подвійне оподаткування, перебувають у сфері дії національних законодавчих актів, (наприклад, проблема множинності президентства) [78, с. 232].

2. Вирішення проблеми подвійного оподаткування через застосуванню міжнародного податкового судочинства покладено у фундамент другого підходу. Внаслідок того, що компетенція відповідних наднаціональних судових інституцій є вузькою, вказаний шлях не може всеосяжно вирішити задачі, що перед ним ставляться.

3. Укладення міждержавних договорів про уникнення подвійного

оподаткування лежить в основі третього підходу. Вищевказані міжнародні угоди покликані дати їх сторонам та іншим заінтересований суб'єктам чітку і зрозумілу відповідь на запитання: «… які держави і в якому розмірі володіють правом або обов'язком стягувати податки за окремими категоріями доходів і майна» [78, с. 232]. Як наслідок, міждержавні правові договори про уникнення подвійного оподаткування визнаються левовою часткою як юристів, так і економістів, найдієвішим способом розв'язання відповідної проблеми. Цей підхід створює підґрунтя для одночасного використання потенціалу національного законодавства країни і їх власних ресурсів, а також забезпечує системність у вирішенні завдань, що ставляться. Так, у листі «Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, чинні у 2020 році» №1852/7/99-00-09-02-02-07 від 04.02.2020 р. Державна податкова служба України повідомила, що за інформацією, одержаною від Міністерства закордонних справ України, набрали чинності міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з Австрією (20.05.99), Азербайджаном (03.07.2000), Алжиром (01.07.2004), Бельгією (25.02.99), Білорусією (30.01.95), Болгарією (03.10.97), Бразилією (26.04.2006), Великою Британією (11.08.93 із змінами 05.12.2019), В'єтнамом (19.11.96), Вірменією (19.11.96), Грецією (26.09.2003), Грузією (01.04.99), Данією (21.08.96), Єгиптом (27.02.2002), Естонією (24.12.96), Ізраїлем (20.04.2006), Індією (31.10.2001), Індонезією (09.11.98), Іраном (21.07.2001), Ірландією (17.08.2015), Ісландією (09.10.2008), Італією (25.02.2003), Йорданією (23.10.2008), Казахстаном (14.04.97), Канадою (22.08.96), Катаром (09.04.2019), Кіпром (07.08.2013, зі змінами 28.11.2019); Киргизстаном (01.05.99), Китаєм (18.10.96), Кореєю (19.03.2002), Кувейтом (22.02.2004), Латвією (21.11.96), Ліваном (06.09.2003), Лівією (31.01.2010), Литвою (25.12.97), Люксембургом (18.04.2017), Македонією (23.11.98), Мальтою (28.08.2017), Марокко (30.03.2009), Мексикою (06.12.2012), Молдовою (27.05.96), Монголією (03.11.2006), Нідерландами (02.11.96), Німеччиною (04.10.96), Норвегією (18.09.96), Об'єднаними Арабськими Еміратами (09.03.2004), Пакистаном (30.06.2011), Південно-Африканською

Республікою (23.12.2004), Польщею (11.03.94), Португалією (11.03.2002), Росією (03.08.99), Румунією (17.11.97), Саудівською Аравією (01.12.2012), Сінгапуром (18.12.2009), Сирією (04.05.2004), Словаччиною (22.11.96), Словенією (25.04.2007), США (05.06.2000), Таджикистаном (01.06.2003), Таїландом (24.11.2004), Туреччиною (29.04.98), Туркменістаном (21.10.99), Угорщиною (24.06.96), Узбекистаном (25.07.95), Фінляндією (14.02.98), Францією (01.11.99), Хорватією (01.06.99), Чехією (20.04.99, зі змінами 09.12.2015), Швейцарією (26.02.2002), Швецією (04.06.96). У відносинах України з республікою Сербія та Республікою Чорногорія застосовується Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал, яка набрала чинності 29.11.2001. Крім того, відповідно до статті 7 Закону України «Про правонаступництво України» Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими договорами. Договори СРСР діють у відносинах України з Іспанією, Малайзією та Японією.

У межах угод, що нами аналізуються, з точки зору І. І. Кучерова використовуються, головним чином, наступні способи вирішення проблеми, що розглядається:

а) залік податку, сплаченого в одній державі, що її уклала, при визначенні розміру податку, що підлягає сплаті в іншій державі-підписанті;

б) звільнення від оподаткування в одній державі, що її уклала, якщо податки з них були сплачені в іншій державі-підписантів [78, с. 232].

Відмітимо, що у світі залік податку отримав більше розповсюдження як спосіб запобігання подвійного оподаткування в рамках міждержавних договорів. Так, він активно використовується багатьма країнами пострадянського простору (Республіка Білорусь, Російська Федерація, Республіка Казахстан, Республіка Узбекистан, Республіка Вірменія, Республіка Таджикистан та ін.).

У той же час, подвійне оподаткування – це не єдина серйозна проблема,

що стоїть перед податковими інституціями та платниками. Інша значуща, особливо для податкових органів всього світу, складність полягає в ухиленні від сплати податків на міжнародному рівні. У результаті переведення платниками своїх доходів у низькоподаткові юрисдикції, бюджети країн втрачають значні обсяги сум податків на доходи, що підлягали б сплаті фізичними і юридичними особами. Ухилення від сплати податку на міжнародному рівні відбувається у результаті діяльності як заможних приватних інвесторів, так і міжнародних корпорацій [45, с. 22].

Загальновизнані міжнародні правові засади організації впорядкування податкових відносин передбачають право платника податків використовувати всі доступні йому законні засоби для мінімізації своїх зобов'язань у відповідній царині. Відповідне право носить безумовний характер і включає до свого змістовного наповнення право на податкове планування. Право платника використовувати всі доступні йому законні засоби для мінімізації своїх податкових зобов'язань виступає загальним стосовно його ж права на податкове планування. У прецедентному податковому праві одним із найбільш взірцевих є положення: «Будь-хто може таким чином упорядкувати свої справи, щоб платити якнайменші податки. Ніхто не зобов'язаний діяти так, щоб скарбниця отримала найбільший зиск. Не існує навіть громадянського обов'язку збільшувати власні податки» [287, с. 7].

Таким чином, можна, з певною часткою умовності, заявляти, що, унормувавши податкові відносини за допомогою правих приписів, сторони потрапили у сфері дії певного механізму правового регулювання – сукупності юридичних засобів, за допомогою яких держава та органи уповноважені нею здійснюють правовий вплив на суспільні відносини в бажаному для них напрямку. Основна мета відповідного механізму полягає у забезпеченні безперешкодного руху інтересів суб'єктів права до цінностей, тобто гарантованість їх «справедливого» (на думку відповідного суб’єкта) задоволення. Як наслідок, одна зі сторін отримує перевагу у праві тлумачити будь-яку неточність на власну користь. Правник-податківець Віткрофт

наголошував: «Жодна країна ще не змогла так сформулювати закони про оподаткування, щоб порядок підрахунку податкових зобов'язань був зрозумілим за будь-яких можливих обставин» [271, с. 7].

Оскільки податкові відносини належать до групи публічних, вони регулюються імперативним методом правового впорядкування, що передбачає категоричну та детальну регламентацію поведінки суб’єктів. Він спирається на субординації і підпорядкуванні, а його суттєвими ознаками є: а) підлеглість одних суб'єктів іншим; б) виконавська дисципліна; в) пряме виконання вказівок суб’єктами, до яких вони звернені. Однак, абстрактні правові приписи податкових норм можуть призвести до диктату держави та зловживання органів і посадових осіб, що її представляють.

В сучасному світі податкове планування динамічно розвивається. Його трансформація передбачає корекцію поведінки як держави, її органів і посадових, так і платників податків. Причому дії цих суб’єктів спрямовуються на досягнення як (а) рівності перед законом державних органів і платників, так і (б) рівності останніх у виникненні й розподілі податкового обов'язку. Податкове планування, з точки зору права, залишається такою що відповідає вимогам законодавчих актів поведінкою платників. Будь-які заперечення проти таких їх дій повинні у встановленому правом порядку доводитись у компетентному суді.

М. В. Корнаухов стверджує, що протягом тривалого часу при виникненні подвійного оподаткування має місце суперечка між (а) первинністю права власності і (б) фіскальним інтересом держави. Стаття 41 Конституції України проголошує такі принципово важливі для всієї правової системи положення, як-от: 1) кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності; 2) ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності. Право приватної власності є непорушним; 3) примусове відчуження об'єктів права приватної власності може бути застосоване лише як виняток з мотивів суспільної необхідності, на підставі і в порядку, встановлених законом, та за умови

попереднього і повного відшкодування їх вартості. У свою чергу, захист права власності являє собою сукупність передбачених у законодавстві правових засобів, які, з одного боку, гарантують нормальне використання майна, а, з другого боку, – використовуються для поновлення порушених відносин власності, усунення перешкод, перешкоджаючих їх нормальному функціонуванню, а також відшкодування шкоди, завданої власнику. Натомість, фіскальний інтерес держави зумовлений необхідністю задоволення потреб суспільства. Згідно зі ст. 3 Конституції України людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканість і безпека визначаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. В сучасному світі якісне виконання державою цього обов'язку неможливе за відсутності фінансування. Одним із джерел якого є податки. Стаття 67 Основного Закону фіксує, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Податки є основним джерелом наповнення бюджету країни, основою соціального захисту населення. Не випадково ст. 46 Конституції закріплює, що право громадян на соціальний захист гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення; створенням мережі державних, комунальних, приватних закладів для догляду за непрацездатними. Тезу, що податки – це основа соціального захисту населення, є система гарантій у сфері зайнятості населення. За ст. 5 Закону України «Про зайнятість населення» від 05.07.2012 р, № 5067-VI саме держава, і у більшості випадків завдяки бюджетному фінансуванню, гарантує у сфері зайнятості: 1) вільне обрання місця застосування праці та виду діяльності, вільний вибір або зміну професії; 2) одержання заробітної плати (винагороди) відповідно до законодавства; 3) професійну орієнтацію з метою самовизначення та реалізації здатності особи до

праці; 4) професійне навчання відповідно до здібностей та з урахуванням потреб ринку праці; 5) підтвердження результатів неформального професійного навчання осіб за робітничими професіями; 6) безоплатне сприяння у працевлаштуванні, обранні підходящої роботи та одержанні інформації про ситуацію на ринку праці та перспективи його розвитку; 7) соціальний захист у разі настання безробіття; 8) захист від дискримінації у сфері зайнятості, необґрунтованої відмови у найманні на роботу і незаконного звільнення; 9) додаткове сприяння у працевлаштуванні окремих категорій громадян. Соціальний захист у разі настання безробіття є комплексом заходів, що передбачений загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття та законодавством про зайнятість населення. У даному випадку має місце перманентна суперечність між домаганнями права власності та інтересами держави як фіскала.

У разі якщо господарюючий суб’єкт не отримує з боку держави та її органів необхідного захисту своїх прав, незважаючи на виконаний ним обов'язок по сплаті податків, зазначена обставина стає одним із чинників, що провокують його на приховання коштів, які підлягають оподаткуванню [213, с. 17, 18].

За схожістю підстав заподіяння способи приховання коштів, можна класифікувати на такі основні групи:

1. Порушення порядку обліку фінансово-економічних показників діяльності суб’єкта господарювання.

2. Необґрунтоване використання податкових пільг і преференцій.

3. Перекручування результатів господарської діяльності в документах.

4. Залучення до системи взаєморозрахунків фіктивних або афілійованих контрагентів. У даному випадку суспільна небезпека ухиляння від сплати податків полягає в тому, що відповідні дії спричиняють суттєву шкоду економічній безпеці держави. Економічна безпека держави, з однієї сторони, є важливою складовою системи національної безпеки, що формує захист національних інтересів, а з другої, – є безпосередньою умовою дотримання і

реалізації національних інтересів щодо формування доходів і витрат. 28 січня 2021 р. Верховна Рада України прийняла Закон «Про Бюро економічної безпеки України». Бюро визнається єдиним орган державної влади, відповідальний за боротьбу з економічними злочинами. До повноважень Бюро економічної безпеки належатимуть: виявлення зон ризиків у сфері економіки шляхом аналізу структурованих і неструктурованих даних; оцінювання ризиків і загроз економічній безпеці держави, напрацювання способів їхньої мінімізації та усунення; надання пропозицій щодо внесення змін до нормативно-правових актів з питань усунення передумов для створення схем протиправної діяльності у сфері економіки; забезпечення економічної безпеки держави шляхом запобігання, виявлення, припинення, розслідування кримінальних правопорушень, що посягають на функціонування економіки держави; збирання та аналіз інформації про правопорушення, що впливають на економічну безпеку держави, та визначення способів запобігання їхньому виникненню в майбутньому; планування заходів у сфері протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним законом до його підслідності; виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з отриманням та використанням міжнародної технічної допомоги; складання аналітичних висновків і рекомендацій для державних органів з метою підвищення ефективності ухвалення ними управлінських рішень щодо регулювання відносин у сфері економіки.

В сучасних умовах сформувались наступні основні напрямки припинення ухилення від сплати податків, а саме:

1. Удосконалення податкового законодавства. Значна частина держав зіштовхується з надмірною об'ємністю і складністю останнього. Своєрідним «лідером» у цій царині виступає Великобританія, законодавство про податки якої нараховує 8,3 тис. сторінок, а за останні 10 років збільшилося вдвічі [15]. Численними і об’ємними є новації податкового законодавства України. Так, лише у 2020 р. Податковий кодекс України змінювався Законами 17-ть раз: «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення

адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженосте у податковому законодавстві»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо упорядкування розміру ставки рентної плати за користування надрами для видобування бурштину»; «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підвищення доступності лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, які закуповуються за кошти державного бюджету, та створення умов для закупівель у сфері охорони здоров'я за кошти державного бюджету»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)»; «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки та підвищення міжнародної конкурентоспроможності галузі відео- та кіновиробництва»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення окремих умов надання пільг із сплати туристичного збору та податку на нерухоме майно»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій»; «Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо особливостей адміністрування податків у цілях фінансування видатків, визначених пунктами 31-33 статті 14 Закону України "Про Державний бюджет України на 2020 рік"»;

«Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з окремих операцій на період реалізації Договору між Урядом України та Урядом Республіки Польща про надання кредиту на умовах пов'язаної допомоги та інших питань державного боргу»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо лібералізації застосування реєстраторів розрахункових операцій платниками єдиного податку та скасування механізму компенсації покупцям (споживачам) за скаргами щодо порушення встановленого порядку проведення розрахункових операцій частини суми застосованих штрафних санкцій»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування». Якщо у 2020 р. тенденцію збільшення численності й об'ємними новацій податкового законодавства України можна пояснити, зокрема, потребою запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19). Однаку 2015 р. змін було – 26-ть: «Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо підготовлення, виготовлення, розповсюдження книжок та періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо посадових осіб контролюючих органів»; «Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо оподаткування деяких неприбуткових організацій»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо кредитних зобов'язань»; «Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо

звільнення від оподаткування деяких лікарських засобів та медичних виробів»; «Про внесення змін до статті 69 Податкового кодексу України щодо спрощення умов ведення бізнесу»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей виконання проектів міжнародної технічної допомоги на Чорнобильській АЕС»; «Про внесення зміни до статті 197 Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для забезпечення виконання державних контрактів з оборонного замовлення та договорів на постачання продукції оборонного призначення»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо військового збору»; «Про внесення зміни до статті 266 Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування нерухомості релігійних організацій»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих нерезидентами за борговими зобов'язаннями»; «Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь в антитерористичній операції»; «Про внесення зміни до підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо спеціальних засобів індивідуального захисту»; «Про внесення зміни до статті 288 Податкового кодексу України щодо граничного розміру орендної плати»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій»; «Про внесення зміни до статті 164 Податкового кодексу України щодо оподаткування пенсій інвалідів війни та деяких інших категорій осіб»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для надання освітніх послуг дошкільними та загальноосвітніми навчальними закладами недержавної форми власності»;

«Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків»; «Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування під час реструктуризації державного і гарантованого державою боргу та його часткового списання»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення передумов для нової моделі ринку природного газу та забезпечення стабільності розрахунків підприємств енергетичної галузі»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проекту модернізації Бортницької станції очистки стічних вод»; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році». Податкове законодавство варто послідовно вдосконалювати в напрямку спрощення і зручності використання.

Притримуємось позиції, що податковим органам України потрібно ретельно розглянути можливість запозичення зарубіжного досвіду щодо процедури фіскального рескрипту – одержання письмового висновку фіскальних органів про те, що плановані дії й угоди платника податків не містять зловживання правом. Не мають ознак незаконної податкової оптимізації. Це дозволяє знизити ризик неотримання державою податків, а для їх платників – вирішити проблему невизначеності застосовуваних ними схем оподаткування.

2. Профілактика податкових правопорушень і формування високого рівня податкової культури. У зарубіжних країнах істотна частка інформування й консультування платників податків здійснюється через телекомунікаційні канали зв'язку. Так, у Великобританії доволі поширено використання можливостей Інтернет-мережі для проведення рекламних і навчальних акцій та консультацій, розсилання повідомлень і попереджень з питань оподаткування. Подібний досвід може бути використано в обласних і районних центрах України, що вирізняються найбільш високим рівнем інформатизації. Більш прозорою також необхідно систему розподілу податкових платежів.

Насамперед це стосується результатів використання податкових надходжень для забезпечення функціонування шкіл, лікарень та інших державних об'єктів соціальної сфери. Кожен платник податків повинен мати можливість відслідковувати витрату коштів на об’єкти соціальної інфраструктури, що у підсумку допоможе усвідомленню необхідності й важливості сплати встановлених податків.

3. Жорсткість санкцій за порушення податкового законодавства й реалізація принципу невідворотності відповідальності за ці порушення. Система відповідальності за вказані порушення не повинна залишати сумнівів у платника податків у неминучості платежу (або сплата податку безпосередньо, або сплата того ж податку, але вже із санкціями). Є сенс розглянути можливість закріплення відповідальності як осіб, задіяних у функціонуванні тіньових фінансових схем, які безпосередньо не ухиляються від сплати податків, так і кредитно-фінансових установ, що обслуговують рахунки фіктивних фірм.

4. Зниження сукупного податкового тягаря. Загальновідомо, що високі податкові ставки – це одна з причин, що виправдовує уникнення оподаткування у свідомості платника податків. Важливо мати на увазі, що тенденція до зниження податкового тиску має бути стабільною, тоді як одноразові подібні заходи своєї мети не досягають. Зокрема, після зниження податкових ставок у США на початку 80-х років XX століття, різко підвищився дефіцит державного бюджету, а норма заощаджень у 1986 р. становила всього 3,9 %; це найнижчий рівень цього показника серед усіх промислових того періоду. Найдоцільнішим у цій ситуації є поетапне зниження податкових ставок протягом тривалого періоду (10-ть і більше років) з метою недопущення виникнення дефіциту бюджету. Наступним етапом може бути перегляд баз оподаткування на користь зміни переліку об'єктів останнього [91, с. 23-34].

У теорії податкового права станом на сьогодні загальноприйнятою вважається позиція, згідно з якою проблема подвійного оподаткування може бути усунена 2-ма шляхами: одностороннім, тобто зміною національного податкового законодавства, і двостороннім (багатостороннім) – на підставі

міжнародних договорів про уникнення цього виду оподаткування[80, с. 585; 206; 245, с. 40–57]. Указані шляхи його уникнення в більшості випадків розглядаються як альтернативні, коли допускається можливість самостійного застосування одного з них. З нашого погляду, питання можливості застосування обох шляхів при розв'язанні розглядуваної проблеми потребує більш глибокого осмислення, зважаючи на складну правову природу цього явища й особливості законодавства України у сфері одностороннього уникнення подвійного оподаткування.

Дійсно, вивчаючи внутрішнє подвійне оподаткування, варто відзначити, що, незважаючи на непрості випадки виникнення, основна його перевага полягає в тому, що це явище може бути усунено шляхом аналізу відповідних податкових механізмів і внесення змін до національного законодавства відповідної країни. Для вирішення проблеми внутрішнього подвійного оподаткування односторонній шлях урегулювання останнього виступає єдиним можливим шляхом її розв'язання з огляду на принцип державного суверенітету як підґрунтя для встановлення національної податкової юрисдикції.

Зовнішнє подвійне оподаткування, будучи другим складником явища, виникає як результат колізії податкових розпоряджень 2-х чи більше держав. В основу дефініції правової конструкції «міжнародне подвійне оподаткування» традиційно була закладена аксіома, що воно виникає, коли 2 автономні податкові влади (зокрема, 2 країни) одночасно обкладають однаковим податком одного й того ж платника. У більш пізніх юридичних документах було введено критерій тієї ж самої (тотожної) сфери оподаткування з установленням остаточного визначення міжнародного подвійного оподаткування як конфлікту правових засад, що виникає, коли в рамках первинних фіскальних юрисдикцій податкова влада обкладає податком той же самий суб'єкт[108, с. 125].

У вивченні механізмів уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні очевидним постає те, що вказана проблематика може бути розв'язана шляхом укладення двосторонніх аба багатосторонніх угод щодо цього явища,

тобто вирішена двостороннім (багатостороннім) способом. Одночасно необхідно встановити можливості розв’язання цього питання виключно шляхом установлення відповідних норм у національному податковому законодавстві.

Як видиться, на перший погляд, прийнятним, а на чиюсь думку можливо навіть оптимальним, є одностороннє усунення міжнародного подвійного оподаткування. Такий крок, позаяк він не викликає ні потреби в довготривалих міждержавних перемовинах, ні погодження на небажані поступки країні-опоненту, є одним із найпростіших, так би мовити «механічних», способів урегулювання досліджуваного негативного явища. Для прикладу, Положення про порядок укладення, виконання та денонсації міжнародних договорів України міжвідомчого характеру, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 17.06.1994 р. №422, передбачає, що пропозиції щодо укладення відповідних міжнародних договорів подаються до Кабінету Міністрів України міністерствами і іншими центральними органами виконавчої влади за погодженням з МЗС. У разі потреби вони попередньо погоджуються з іншими заінтересованими міністерствами і іншими центральними органами виконавчої влади. Рішення про проведення переговорів і підписання міжнародних договорів України міжвідомчого характеру приймаються міністерствами і іншими центральними органами виконавчої влади, до компетенції яких входять питання, що регулюються такими договорами, за погодженням із МЗС і з дозволу Віце-прем'єр-міністра України згідно з розподілом обов'язків. Ведення переговорів з метою підготовки тексту міжнародного договору України міжвідомчого характеру, прийняття тексту такого договору, встановлення його автентичності та підписання здійснюється лише уповноваженими на те особами. Повноваження на ведення переговорів і підписання зазначених міжнародних договорів надаються відповідним міністерством чи відомством разом з МЗС. Затвердження міжнародних договорів України міжвідомчого характеру, які передбачають набуття чинності після затвердження, здійснюється міністерствами і іншими центральними органами виконавчої влади, від імені яких були підписані такі договори.

Однак, для самих держав наявні і негативні наслідки одностороннього уникнення подвійного оподаткування. Останнє може призвести до невиправданих втрат державного бюджету, а також до різного роду оборудок з боку недобросовісних платників податків. Країна постійного місцеперебування платника податку виступає своєрідним «донором» тієї держави, де її фізична або юридична особа здійснюють економічну діяльність.

У внутрішньому законодавстві України передбачено норми, які згідно з наведеним поділом способів уникнення подвійного оподаткування, дозволяють оперувати одностороннім способом урегулювання досліджуваного явища. Податковий кодекс України містить ст. 13 «Усунення подвійного оподаткування», яка передбачає право резидента зараховувати суми податків і зборів, сплачених за кордоном, під час визначення податкових зобов'язань в Україні, тобто встановлює організаційні механізми усунення міжнародного подвійного оподаткування[1] [172, ст. 13; 199, ст. 18]. Саме вказана норма національного законодавства розглядається як приклад одностороннього способу уникнення цього виду оподаткування. Однак подальший аналіз чинного законодавства України в частині одностороннього впорядкування питань міжнародного подвійного оподаткування ставить під сумнів саму цю можливість.

За п. 13.5. ст. 13 ПК України для отримання права на зарахування податків і зборів, сплачених за межами держави, платник зобов'язаний одержати від уповноваженого справляти такий податок державного органу країни, де отримано цей дохід (прибуток), довідку про суму сплаченого податку і збору, а також про базу й/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній зарубіжній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено її чинними міжнародними договорами.

Деталізація загального правила про застосування одностороннього способу усунення подвійного оподаткування при оподаткуванні зарубіжних доходів

[1]До прийняття ПК України аналогічний спосіб усунення подвійного оподаткування був передбачений Законом України „Про систему оподаткування", ст. 18 – „Усунення подвійного оподаткування".

здійснена іншими нормами ПК України, що регламентують особливості оподаткування фізичних і юридичних осіб. Цікаво, що положення п. 161.7 ст. 161 ПК України (наразі виключені) встановлювали 2 умови застосування податкового кредиту юридичними особами. Першою була умова, встановлена в загальний правилах застосування методів усунення подвійного оподаткування, а саме подання письмового підтвердження податкового органу іншої держави щодо факту сплати податку. Другою умовою відповідно до п. 161.7. ст. 161 ПК України (наразі виключена) була наявність чинного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування доходів.

Порядок застосування одностороннього методу усунення подвійного оподаткування фізичних осіб резидентів визначено п. 170.11 ст. 170 ПК України. Варто відзначити, що норми вказаного пункту встановлюють тотожні умови застосування кредиту, підтверджуючі документи про суму отриманого доходу сплаченого податку в іноземній юрисдикції і наявність міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування.

Показовим у досліджуваній ситуації є той факт, що норми податкового законодавства України, що діяли до 1 січня 2011 р. встановлювали ідентичні обмеження щодо можливості застосування одностороннього способу усунення подвійного оподаткування. Так, у самих нормах ст. 18 Закону України „Про систему оподаткування" містилося обмеження щодо можливості зарахування до податкового зобов'язання сум податків, сплачених за кордоном. Пунктом 4 указаної статті було визначено, що зарахування сплачених за межами України сум податків провадиться за умов письмового підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави щодо факту сплати податку, наявності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна і запобігання ухиленням від сплати податку[199].

Спеціальні акти у сфері оподаткування юридичних і фізичних осіб при встановленні деталізації вказаного способу усунення такого оподаткування також містили посилання на двосторонні угоди про уникнення останнього. Зокрема у п. 13.2 ст. 13 Закону України «Про оподаткування прибутку

підприємств» визначався порядок оподаткування нерезидентів, що може застосовуватися, якщо інше не передбачено нормами міжнародних угод, які набрали чинності[185]. А нормами Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» встановлено, що платник може зменшити суму свого річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном на підставі норм міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (п. 9.9.2 ст. 9)[190].

Таким чином, виходячи зі змісту наведених норм законодавства України можна однозначно стверджувати, що за браком міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування вирішення проблеми міжнародного подвійного оподаткування виключно на підставі норм національного законодавства є неможливим, оскільки норми п. 161.7 ст. 161 (наразі виключена) і пп. 170.11.2 п. 170.11 ст. 170 ПК України встановлюють обов'язкову умову застосування правил ст. 13 цього Кодексу – наявність міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Саме тому при аналізі правових засад системи усунення подвійного оподаткування варто вести мову виключно про двосторонній спосіб, що полягає у використанні норм двосторонніх угод про уникнення цього виду оподаткування в комплексі з нормами внутрішнього законодавства держави, зокрема, ПК України.

Разом із тим визначений у доктрині підхід до систематизації способів усунення міжнародного подвійного оподаткування може зазнати критики виключно з формальної точки зору. Так званий двосторонній спосіб усунення подвійного оподаткування, який у своїй основі передбачає наявність міжнародного акта (договору, угоди, конвенції) про уникнення такого оподаткування, використовує саме внутрішнє законодавство держави, оскільки у ст. 9 Конституції передбачено, що чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства.

Розгляд правових підстав усунення міжнародного подвійного оподаткування в Україні потребує також аналізу норм, які встановлюють організаційний механізм цього явища залежно від регулятивної функції останніх. Як слушно зазначає С. Г. Пепеляєв, норми податкового права, що впорядковуюють відносини з іноземним елементом, варто поділяти на матеріально-правові й колізійні[114, с. 341]. Матеріально-правові норми в системі усунення міжнародного подвійного оподаткування, зауважує М. П. Кучерявенко, визначають правила оподаткування. Колізійні визначають, якої саме держави матеріально-правові норми регулюють ті чи інші податкові відносини або застосовуються до тих або інших елементів податкових зобов'язань, тобто вказують на можливість певного вибору при реалізації цих зобов'язань[81, с. 187]. І матеріально-правові, і колізійні норми містяться як унаціональномуподатковому законодавстві, так і в міжнародних угодах.

Наявність колізійних норм у податковому законодавстві України багато в чому зумовлено потребою врахування відповідних інститутів, понять і термінів, використовуваних у законодавстві зарубіжних держав. При цьому зазначені норми стосуються переважно такого елемента податкового зобов'язання, як платник податку. Так, відповідно до п. 15.1 ст. 15 ПК України платниками податку визнаються фізичні і юридичні особи (резиденти й нерезиденти), а тому для встановлення статусу особи податкове вітчизняне законодавство відсилає до цивільного законодавства зарубіжної держави. Національне законодавство при регулюванні податкових відносин з іноземним елементом використовує матеріально-правові норми. Саме за їх допомоги визначаються найбільш суттєві елементи податкових зобов'язань суб'єктів зарубіжного права. Такий підхід обумовлено верховенством права кожної держави на своїй території.

Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування укладаються в основному з метою недопущення різних конфліктних ситуацій між національними правовими системами. Саме тому значну частину змісту міжнародних договорів складаютьколізійні норми, основне призначення яких –

цілкомабо частково віднести вирішеннявідповідних питань на розсуд законодавства однієї зі сторін правочину, обмеживши тим самим податкову юрисдикцію іншої сторони [114, с. 342]. Згідно з Конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, укладеної між Україною і Францією, відсотки, одержувані резидентом Франції від резидента України, можуть оподатковуватися виключно у Франції[69].

Найчастіше матеріально-правові норми застосовуються в міжнародних угодах для корекції тих положень національного законодавства, до яких відсилають колізійні норми договорів. Так, за Конвенцією між Урядами України і США про запобігання подвійного оподаткування прибуток резидента США від комерційної діяльності в Україні обкладається лише у випадку, якщо ця його діяльність ведеться в Україні через постійне представництво [67]. Ця угода встановлює низку ознак постійного представництва, які відрізняються від ознак, установлених національним законодавством. Колізійначастина вказаної норми відсилає до законодавства України, а це означає, що всі елементи зобов'язання резидента США з податку на прибуток визначаються за законодавством України. Матеріально-правова ж частина зазначеної норми лише коригує положення вітчизняного законодавства, що стосуються постійного представництва.

Вагомим складником системи усунення міжнародного подвійного оподаткування можна назвати організаційний механізм, що встановлюється на підставі угод про уникнення такого оподаткування й норм національного законодавства. Домінуюча позиція, існуюча серед дослідників цієї проблеми, передбачає механізм трирівневої системи усунення подвійного оподаткування [24, с. 11–12; 48, с. 274; 164, с. 8].

Повністю або частково уникнути подвійного оподаткування можна за умов змінення внутрішніх державних податкових кодексів, а також укладення міжнародних договорів (угод) з питань оподаткування. Податкові угоди покликані усунути всі можливі випадки подвійного оподаткування, що можуть виникати між країнами-партнерами. Із цією метою в них передбачається

послідовне застосування низки чітко встановлених правил і процедур. Ці угоди встановлюють трирівневу систему усунення подвійного оподаткування[48, с. 274].

На першому етапі усувається подвійне оподаткування резидента і джерела його доходу. На другому –подвійне оподаткування, що залишається з причин колізії між правилами резидентства і правилами джерела доходу (правила територіальності). Сьогодні це частково забезпечується внутрішніми нормами переважної частини держав. Тому мета податкової угоди – гармонізувати внутрішні правила кожної країни в цій сфері (наскільки це можливо) або ж установити по можливості в договірному порядку новий режим усунення подвійного оподаткування. На третьому етапі усувається подвійне оподаткування, що виникає з причин наявності відмінностей у визначенні доходу, оподатковуваного у країнах-партнерах. Воно має місце в результаті заходів, які здійснюють податкові органи в межах своєї компетенції з перерозподілу в податкових цілях доходів платників податків. Такі права закріплені за податковими органами внутрішнім законодавством більшості країн і підтверджені у статтях правочинів про підприємницькі прибутки, відсотки й роялті.

До цих угод включаються спеціальні положення, що забезпечують певну корекцію доходів у відповідь на правомірні дії іншої сторони. У Типовій конвенції ОЕСР (1977 р.) такі норми містяться у статті про асоційовані підприємства, де встановлюється обов’язок іншої країни вносити поправки при визначенні доходів, що нею оподатковуються, відповідно до корекції тих доходів, яку провадять податкові органи країни-партнера. Проте ця взаємна процедура стосується лише асоційованих підприємств і компаній, пов’язаних між собою участю в капіталі, підпорядкуванням загальній холдинговій компанії та ін.

Для інших випадків передбачено спеціальний порядок вирішення цієї проблеми за взаємною згодою між компетентними органами (згідно з угодою), який поширюється не лише на подвійне оподаткування, а й на будь-які інші

види останнього, що відбулися в розбіжність з укладеним договором[34, с. 95–96]. Отже, цей порядок з усунення подвійного оподаткування є своєрідним останнім пунктом реалізації у всьому комплексі засобів передбачених угодою. Норми статтей указаної вище Конвенції – «Процедура взаємного узгодження» і «Недискримінація» (мається на увазі недопущення податкової дискримінації) – з погляду платника податків є найважливішими, оскільки вони забезпечують йому міжнародний захист від повторного чи надмірного оподаткування в іншій країні. Цього права платник повністю позбавлений, якщо такої податкової угоди немає, оскільки він не є суб'єктом міжнародного права й може отримати міжнародний захист лише після звернення до компетентних органів держави, які вправі розв'язати ці проблеми.

Стаття про недискримінацію поширюється на всіх громадян Договірних держав незалежно від того, є вони резидентами чи нерезидентами однієї чи іншої держави. Крім того, ця стаття діє щодо податків будь-якого типу й виду, незважаючи на те, що сфера дії всіх інших статей податкової угоди охоплює лише резидентів однієї або обох держав, і тільки податки на доходи й капітал (майна). Розглядувана Типова конвенція ОЕСР трактує статтю про недискримінацію як незастосування оподаткування чи інших пов'язаних з ним вимог, які є більш обтяжливими щодо оподаткування чи вимог, що висуваються до місцевих громадян та інших осіб, які потрапляють під дію норм конкретних угод [47, с. 126–127].

Поділяємо погляд І. Ю. Петраша, який процедуру взаємного узгодження трактує як подання платниками податків претензій до компетентних органів, якими згідно з умовами угоди є Міністерства фінансів Договірних держав. Для будь-якого платника податків це положення має надзвичайно важливе значення, адже він отримує визначенність у такому питанні якпрактичний засіб захисту своїх інтересів в іншій країні. Якщо ж податкова угода відсутня, платник може звернутися лише до адміністративної процедури оскарження, передбаченої в державі, де він зазнав, на його думку, дискримінації щодо оподаткування свого доходу. Крім того, вказаний скаржник не матиме ані

права, ані можливості звернутися за правовою допомогою до компетентих органів своєї країни [164, с. 11, 12]. Фіскальні інституції різних держав можуть безпосередньо (а) вступати у комунікацію між собою, маючи метою досягнення згоди з питань, що були перед ними порушені платниками податків, (б) влаштовувати усний обмін думками щодо певної проблемної ситуації, а також (в) створювати спільні комісії з представників компетентних органів обох країн для вироблення взаємоприйнятного рішення.

З огляду на появу нових видів зовнішньоекономічної діяльності, нових форм регулювання й контролю у сфері фіскальних відносин фактично неможливо передбачити всі ймовірні випадки виникнення подвійного оподаткування. Саме тому в податкових договорах та угодах дається доволі чітка регламентація видів доходів та осіб, на які поширюється конкретна угода, умов, за яких діють її норми й перелік методів усунення подвійного оподаткування. Основна мета кожної держави – отримати всі можливі надходження до своїх бюджетів, а тому вони неохоче погоджуються на відрахування сум податків на користь інших держав. Оскільки в односторонньому порядку усунути оподаткування цього типу неможливо, то необхідність укладати податкові угоди є очевидною. Однією з основних цілей останніх є передовсім установлення засад співробітництва між державами й між їх фіскальними органами. Це допомагає боротися не лише з таким явищем як подвійне оподаткування, а й зі зловживаннями та правопорушеннями у цій царині. Сьогодні вести мову про завершеність і досконалість системи й методів його усунення на міжнародному рівні недоцільно, зважаючи на різноманітність національних податкових законодавств і на різні рівні розвитку економічних систем держав. Проте наведене є вагомою причиною, щоб шукати нові форми співпраці, розширювати вже існуючі як на двосторонньому, так і на багатосторонньому рівнях[31, с. 56–59].

Правову природу методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування хотілося б висловити з урахуванням певних позицій.

По-перше, ці методи є вагомим складником організаційно-правого

механізму подолання розглядуваного явища, який урегульовано нормами як двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, так і актами національного законодавчого органу.

На сьогодні в Україні існує система двосторонніх і багатосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу[255]. При цьому ці правочини укладаються на підставі типових моделей конвенцій чи угод про уникнення такого оподаткування, серед яких і Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу (1963 р.) в останній редакції 2003 р.; Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподат кування доходів і капіталу (1980 р.); Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. Зауважимо, що саме перша модель (Конвенція ОЕОР) покладена в основу проекту вітчизняної Конвенції, розробленої Міністерством фінансів України. Цей правовий акт згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 12 листопада 1993 р., № 921 «Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування майна та запобігання ухиленням від сплати податку» повинен використовуватися під час проведення переговорів і підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України. У структурі цієї Конвенції міститься ст. 23, якою передбачено поєднання різних методів уникнення подвійного оподаткування, зокрема, що охоплюють методи податкового кредиту, відрахування, звільнення і знижки та ін.

Підкреслимо, що питання які стосуються методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування, врегульовані на рівні законодавчих актів. Так, ст. 13 ПК України містить загальні засади застосування цих методів. До прийняття вказаного акта застосування методів регулювалось нормами ст. 18 Закону України «Про систему оподаткування».

По-друге, система методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування становить собою самостійний комплексний інститут, що застосовується для повної ліквідації цього явища після використання інститутів резиденства й обмеженої податкової юрисдикції та спеціальних правил про

звільнення від оподаткування окремих видів доходів. Не менш важливим аспектом у вивченні зазначених методів є питання різновидів останніх і закономірностей їх застосування.

На думку В. Г. Климентьєвої, можна виділити 4 види методів усунення подвійного оподаткування, які вона пояснює наступним чином.

А. Метод вирахування подвійного оподаткування. Він припускає, що після сплати податку на прибуток (корпораційного податку, податку на доходи корпорацій та ін..) його сума віднімається з податкової бази як витрати. Таким чином, сплата податку з доходів, отриманих із джерел в зарубіжній державі, прирівнюється до витрати. Дохід, сплачений у цій державі, включається в податкову базу до податку на прибуток (до корпораційного податку, податку на доходи корпорацій тощо). Учена наводить приклад використання цього методу. Організація «А» отримала прибуток у розмірі 1 00 000 умовних одиниць (у.о), з них 30 000 у.о. – дохід за ліцензійним договором із джерела в зарубіжній країні. Організація «А» є резидентом країни, яка застосовує цей метод. Ставка податку на прибуток у цій державі становить 15%, у державі резидентства організації «А» – 24%. В іноземній державі організація «А» сплатить податок на прибуток у розмірі 4 500 у.о., у державі резидентства – 22 920 у.о. Загальна сума податку на прибуток для вказаної організації складе 27 420 у.о.

Б. Метод виключення чи звільнення. Він застосовується у Франції, Швейцарії, Аргентині й у низці інших країн. При оперуванні розглянутим методом, з податкової бази виключаються доходи, отримані з іноземних джерел. Так, з огляду на вищенаведений прикладу податок на прибуток (корпораційний податок, податок на доходи корпорацій тощо) складе таку суму. В іноземній державі організація «А» сплатить податок на прибуток у розмірі 4 500 у.о. При визначенні податкової бази для сплати податку в країні свого резидентства дохід, отриманий із зарубіжного джерела за ліцензійним договором, виключається. Отже, оподатковуваним доходом буде вважатися сума в 70 000 у.о. Організація «А» сплатить податок на прибуток в державі свого резидентства в розмірі 16 800 у.о. Загальна сума сплаченого податку на

прибуток складе 21 300 у.о.

В. Метод податкового кредиту. Цей метод застосовується в Росії, Німеччині, Данії, Фінляндії, США й у низці інших держав. Сутність його полягає в заліку сплачених за кордоном податків у рахунок зменшення зобов'язань платника щодо сплати податку у своїй країні. Виходячи з наведених раніше прикладів підрахуємо суму податку на прибуток, яку має заплатити організація «А». В іноземній державі вона сплатить 4 500 у.о., у державі свого резидентства – вона повинна заплатити податок на прибуток у сумі 24 000 у.о. Проте в силу дії методу податкового кредиту сума в 7 200 у.о. (податок, обчислений з доходів, отриманих в зарубіжній державі) зменшується на раніше сплачений податок у розмірі 4 500 у.о. Таким чином, у державі свого резидентства організація «А» заплатить податок на прибуток у розмірі 19 500 у.о. Загальна сума податку на прибуток, сплаченого в обох державах становить 24 000 у.о.

Г. Метод відстрочення подвійного оподаткування. Його сутність полягає у виключенні з податкової бази доходів, одержаних з іноземних джерел, до моменту їх ввезення в країну постійного місцезнаходження платника податків або в країну, в якій він є резидентом. Якщо допустити, що організація «А» відстрочила ввезення у країну свого резидентства дохід за ліцензійним договором, її податкові зобов'язання будуть аналогічними до наведених у пункті «Б». Дослідниця переконана, що метод звільнення є найбільш вигідним [50, с. 129–130].

Як стверджує В. М. Михалчич, визначення «національності» активних доходів полягає у встановленні критеріїв оподатковування доходів і включає в себе: (а) правило «ділової установи», тобто визначення критеріїв оподаткування активних доходів від комерційної діяльності залежно від наявності в державі ділового представництва міжнародної компанії; (б) правило «здійснення діяльності», тобто встановлення критеріїв оподаткування активних доходів від комерційної діяльності залежно від факту здійснення або нездійснення останньої в цій державі; (в) правило «міжнародних перевезень», згідно з яким

право оподатковувати податком прибуток, отриманий від експлуатації морських або повітряних суден при міжнародних перевезеннях, належить тій державі, в якій знаходиться його фактичний керівний орган [107, с. 100].

До пасивних належать доходи від інвестицій, відсоткові платежі (за позиками, кредитам, борговими зобов'язаннями), дивіденди та інші виплати (за акціями, паями тощо), страхові премії, роялті, платежі ліцензійні, лізингові, орендні, за авторськими правами, патентні та ті які, на відміну від прибутків від комерційної діяльності, є фіксованими і сплачуються регулярно у встановлені строки. Як слушно наголошує Л. В. Полежарова, для визначення «національності» пасивних доходів застосовуються різні підходи: за місцезнаходженням покупця товару, за місцем передачі останнього або надання послуги та ін. Проте найбільш поширеним критерієм, що застосовується для уникнення ЗПО при встановленні «національності» таких доходів, є використання правила «джерела доходу», яке полягає в тому, що вирішальне значення для визначення їх «національності» має місце їх отримання, а саме в країні або за її межами [173, с. 123]. Пасивні доходи вважаються отриманими в державі, якщо вони виплачуються безпосередньо нею, її органами або підрозділами, фізичними або юридичними особами – її резидентами, якщо вони одержані за використання патентів, прав, майна, обладнання на території зазначеної країни й оподатковуються спеціальними податками, що стягуються з джерела їх отримання з кожної грошової суми, яка перевозиться за її межі. Особливістю стягнення податків з таких доходів є те, що особа, яка сплачує суму пасивного доходу його одержувачу, утримує з неї податок, зменшуючи в такий спосіб, реальний дохід цього суб'єкта. Інакше кажучи реальна сплата податків із розглядуваних доходів здійснюється їх платником, а не отримувачем, але за рахунок останнього. Отже, визначення «національності» стосовно пасивних доходів включає в себе правило «джерела доходу», яке полягає у встановленні критеріїв оподаткування пасивних доходів залежно від місця їх одержання.

Таким чином, правило встановлення «національності» платників податків

охоплює 3 аспекти:

- визначення «національності», яке передбачає застосування правила резидентства, тобто встановлення критеріїв належності фізичних і юридичних осіб до відповідного резидентства;

- визначення «національності» активних доходів, що передбачає застосування критеріїв оподатковування таких доходів і містить правила: (а) «ділової установи», тобто встановлення критеріїв оподаткування активних доходів від комерційної діяльності залежно від наявності в країні ділового представництва міжнародної компанії; (б) «здійснення діяльності», тобто встановлення критеріїв оподаткування зазначених доходів залежно від факту здійснення або нездійснення такої діяльності в країні; (в) «міжнародних перевезень», згідно з яким право оподатковувати податком прибуток, отриманий від експлуатації морських і повітряних суден у міжнародних перевезеннях, належить тій країні, в якій знаходиться його фактичний керівний орган;

- визначення «національності» пасивних доходів, яке включає в себе правило «джерела доходу», тобто встановлення критеріїв оподаткування цих доходів залежно від місця їх отримання[107, с. 100–113].

Як вбачається, далі необхідно розглянути правило, що відіграє важливу роль в уникненні ЗПО, – встановлення порядку зарахування податків сплачених за кордоном. У науковій літературі з податкового права зустрічається думка щодо його визначення як правила податкового нейтралітету, правила податкового звільнення і податкового кредиту[43]. Його зміст полягає в тому, що податки, сплачені в одній країні, якимось чином враховуються при обчисленні суми податків, які платник повинен сплатити в іншій шляхом зарахування останніх, податкового звільнення, кредиту тощо. Іншими словами вказане правило фактично вимагає з’ясування, який саме з методів уникнення ЗПО буде застосовуватися при обчисленні сум податків, що підлягають сплаті. Детальніше, методи уникнення ЗПО будуть розглянуті в цій роботі далі. Зараз же зазначимо лише, що більш правильним буде назвати правило, яке

передбачає порядок обрання й закріплення порядку зарахування сплачених за кордоном податків, як правило визначення методу уникнення ЗПО.

Підсумувавши викладені вище міркування, констатуємо, що до правил уникнення ЗПО належать такі правила: (а) визначення пріоритету між принципами резидентсва й територіальності; (б) визначення «національності» платників податків і їх доходів, що охоплює правила «резидентства», «ділової установи», «здійснення діяльності», «міжнародних перевезень» і «джерела доходу»; (в) визначення методу уникнення ЗПО.

Уникнення ЗПО є можливим за допомогою спеціальних методів, що можуть застосовуватися, як вже зазначалося, на 2-х рівнях – національному й міждержавному.

На національному рівні ці методи, що містяться в нормативно-правових актах держав, які вдаються до уникнення ЗПО, використовуються законодавцем, залежать, за слушним зауваженням О. Джакобса, від податкового курсу держави та її готовності до обмеження власного податкового суверенітету. Звичайно, уникнення міжнародного подвійного оподаткування на односторонньому рівні звужує базу останнього і зменшує надходження до державного бюджету[291, с. 36]. Наприклад, згідно з підрахунками аналітиків Великобританії у 2009 р. ця країна внаслідок застосування одностороннього порядку уникнення міжнародного подвійного оподаткування недоотримала 5,2 млрд фунтів стерлінгів від податків і зборів. Проте відсутність механізмів уникнення подвійного оподаткування збільшила б інвестиційні витрати резидентів Великобританії і зменшила їх рентабельність, що, у свою чергу, позбавило б їх конкурентоспроможних переваг на світовому ринку, поставило б у невигідне становище порівняно з компаніями з інших країн і призвело б до зменшення реінвестування доходу в економіку Великобританії, в той час як застосування одностороннього порядку уникнення міжнародного подвійного оподаткування збільшило репатріацію доходів резидентів, що отримані на території інших країн, в економіку Великобританії й дозволило створити умови, привабливі для міжнародного бізнесу. Ці умови привертають капітали

іноземних компаній у зазначену країну для здійснення в ній своєї господарської діяльності як у країні-резиденті. А це, у свою чергу, створює додаткові робочі місця для громадян, розвиває інфраструктуру держави й забезпечує податкові надходження до державного бюджету. Односторонній порядок уникнення міжнародного подвійного оподаткування застосовується сьогодні також у Голландії і Франції [169, с. 58].

Аналіз нормативних актів різних країн і вивчення наукових підходівдо розглянутого питання дозволило О. О. Лашуку констатувати [86, с. 28], що на сучасному етапі до методів одностороннього уникнення міжнародного подвійного оподаткування належить метод вирахування (*tax deduction*), згідно з яким податок, сплачений на території зарубіжної країни, прирівнюється до стандартних податкових вирахувань, тобто вираховується з бази оподаткування. Застосування вказаного методу має місце, коли юридичний склад податку, сплаченого в іншій країні, не дозволяє оперувати іншими методами (наприклад, коли сплачуваний за кордоном податок, не має аналогу в країні-резиденті) і має декілька недоліків. По-перше, через односторонність його використання країна відмовляється від своїх податкових вимог; по-друге, не всі причини виникнення подвійного оподаткування знаходяться у віданні внутрішнього законодавства. Зараз в односторонньому порядку цим методом користуються лише у Франції, що зумовлено специфікою принципів оподаткування юридичних осіб у цій країні – стягненням податків з джерела їх утворення. Згідно з методом звільнення (*exemption*) країна – джерело отримання доходу має виключні права на оподаткування доходів, отриманих на її території, в той час як держава резидентства відмовляється від свого права на оподаткування доходу своїх резидентів, одержаного в інших державах, тобто від оподаткування звільняються певні типи доходів, отриманих резидентами на території інших країн[169, с. 58].

Виділяють 2 види застосування методів звільнення: (а) без прогресії, коли держава резидентства дозволяє вирахувати з бази оподаткування збитки, понесені в інших країнах; і (б) з прогресією, коли збитки дозволяється

враховувати при визначенні ставки оподаткування сукупного доходу[92].

Використання розглянутого методу, з погляду К. О. Кастанової, дозволяє повністю виключити можливість подвійного оподаткування. Учена зуважує, що він має суттєві недоліки: по-перше, країни, що застосовують метод звільнення, зазнають значних бюджетних втрат; по-друге, зростає ризик того, що діяльність компаній переноситиметься на низькоподаткові території [46, с. 104].

До того ж, його використання не виправдало себе, оскільки, як свідчать публікації аналітиків-економістів, що побачили світ протягом останнього десятиріччя, одностороннє оперування методом звільнення від оподаткування не досягає потрібного економічного ефекту. Досліджуваний метод набуває ефективності лише за умов одночасного його застосування декількома країнами, тобто на міждержавному рівні уникнення міжнародного подвійного оподаткування. Отже, віднесення його до методів одностороннього уникнення міжнародного подвійного оподаткування залишається лише на теоретичному рівні – в роботах науковців початку–середини XX ст.[260].

На наше переконання, метод звільнення так і не пройшов випробування практикою, а тому йне повинен входити до переліку методів уникнення ЗПО. Метод кредиту *(tax credit)* полягає в тому, що країна резидента враховує податок на доходи, що сплачується в іншій країні як податок, надійшов до її бюджету; він зменшує суму податків цієї особи. Як вказує І. І. Кучеров, податковий кредит може бути повний *(full tax credit)*, коли зарахування відбувається щоло всіх сум сплачених податків, або звичайний (*ordinary tax credit*), коли зменшення податків обмежується тими самими сумами податків, які могли б бути сплачені платником з певного об’єкта оподаткування відповідно до національного законодавства [78, с. 116].

Найчастіше застосовується метод звичайного кредиту, при цьому останній надається лише на суму, яка є меншою суми податків країни резидента, або дорівнює їй. Інакше кажучи, податкове навантаження на суб’єкта оподаткування дорівнює податковому тягарю тієї юрисдикції, де зазначена сума є більшою; якщо ж сума податків інших країн перевищує суму

внутрішнього податку, кредит на суму, що перевищує зазначену, не надається, оскільки, за влучним зауваженням О. Якобса, в такому разі мало б місце субсидування бюджету іншої країни. Метод кредиту, стверджує науковець, гарантує найбільш ефективний розподіл інвестицій між державами, дозволяє досягти нейтралітету експорту капіталу, а резиденту зробити вибір: інвестувати всередині країни чи за межами її території. Останній не зумовлений фіскальним тиском з боку будь-якої держави, отже, служить оптимальним методом одностороннього уникнення міжнародного подвійного оподаткування[291, с. 50–51]. А ось суттєвим плюсом методу кредиту є зручність його використання для національних податкових адміністрацій. Це пояснюється тим, що сума податку й зарахування обчислюється на підставі даних, отриманих від платника, оскільки право на зарахування виникає лише після підтвердження сплати податку в іншій країні. Водночас суттєвим недоліком розглянутого методу О. О. Лашук називає технічну складність його застосування. Вона зумовлена тим, що мають місце організаційні труднощі у з'ясуванні, який саме дохід і в якому обсязі отримано резидентом за кордоном, у легалізації іноземних податкових документів у національній системі обліку податків тощо, що вимагає детального розроблення податкового законодавства і професіоналізму при його застосуванні працівниками фіскальних органів, що пов'язано з певними труднощами при практичній реалізації цього методу. Проте вказаний недолік не впливає на віднесення методу зарахування до методів одностороннього уникнення ЗПО[86, с. 32]. Отже, на національному рівні уникнення ЗПО можливе шляхом одностороннього застосування державою методів уникнення подвійного оподаткування – вирахування і кредиту (повного і звичайного).

Ю. Г. Демянчук вважає, що одностороннє уникнення подвійного оподаткування – це оптимальний і найпростіший спосіб урегулювання ЗПО, оскільки він не вимагає тривалих перемовин між країнами, не сприяє виникненню конфліктів і прийняттю ними небажаних поступків. У той же час урегулювання ЗПО на національному рівні може призвести до негативних

наслідків, насамперед до того, що держава, яка вдається до одностороннього уникнення ЗПО, стає донором для іноземних суб'єктів, які провадять економічну діяльність на її території; а також до невиправданих втрат державного бюджету й ухилення від сплати податків з боку недобросовісних платників[29].

За справедливим зауваженням Л. В. Полежарова, повністю усунути ЗПО в односторонньому порядку неможливо через конфлікт публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування – необхідність забезпечення достатнього рівня надходжень до бюджету й водночас створення оптимальних умов для стимулювання економічного розвитку держави[176, с. 48]. Характеризуючи методи уникнення ЗПО на національному рівні, О. А. Шахмаметьєв підкреслює, що їх застосування в односторонньому порядку обмежує ефект цієї дії, оскільки не враховує ні інтересів, ні специфіки фіскальних систем інших країн. Саме тому особливу увагу привертають методи уникнення ЗПО на міждержавному рівні[249].

Методи уникнення ЗПО, що застосовуються на міждержавному рівні, розміщуються в різних міжнародних нормативно-правових актах.

Стаття 23 «А» Типової конвенції ООН називає:

- метод звільнення, сутність якого така: (а) якщо резидент отримує дохід або володіє капіталом, який може оподатковуватися в іншій країні, перша звільняє цей дохід або капітал від податку; (б) якщо резидент однієї країни отримує дохід, що підлягає оподаткуванню в іншій країні, перша дозволяє вираховувати з податку на доходи цієї особи суму, еквівалентну сумі податку, сплачваного в іншій країні. При цьому сума такого вирахування не повинна перевищувати частину суми податку, обчислену до здійснення вирахування, що належать до статей доходу, отриманого в іншій країні; (в) якщо за положеннями вкаханої Конвенції дохід, отриманий резидентом однієї країни або капітал, що йому належить, звільняються від податку в цій країні, вона при обчисленні суми податку на іншу частину доходу або капіталу цієї особи може взяти до уваги дохід або капітал, звільнені від оподаткування;

- метод зарахування, який полягає в наступному: (а) якщо резидент однієї країни отримує дохід або володіє капіталом, що підпадають під оподаткування в іншій країні, перша дозволяє вираховувати з податку на дохід цієї особи суму, еквівалентну сумі прибуткового податку, що сплачується у цій країні, а також з податку на його капітал суму, еквівалентну сумі податку на капітал, що сплачується в іншій країні. У будь-якому випадку сума такого вирахування не повинна перевищувати частину суми прибуткового податку або податку на капітал, обчислену до здійснення вирахування, яка залежно від обставин, належить до доходу або капіталу, що підлягають оподаткуванню в іншій країні; (б) якщо згідно положеннями вказаної Конвенції дохід, одержаний резидентом однієї країни, або капітал, який йому належить, звільняються від оподаткування в одній із країн, така країна при обчисленні суми податку на іншу частину доходу або капіталу цієї особи може взяти до уваги дохід або капітал, звільнені від оподаткування [317, ст. 23].

Стаття 23 Типової конвенції ОЕСР передбачає застосування для уникнення ЗПО таких методів:

- методу звільнення, сутність якого така: (а) якщо резидент однієї країни отримує дохід або володіє капіталом, що підпадають під оподаткування в іншій країні, перша звільняє такий дохід або капітал від оподаткування; (б) якщо резидент однієї країни отримує види доходу, які підпадають під оподаткування в іншій країні, перша надає дозвіл вирахувати з податку на дохід цієї особи суму, що дорівнює податку, сплаченому в іншій країні. При цьому таке вирахування не повинно перевищувати частину суми податку, що була обчислена до надання вирахування і яка належить до тих видів доходів, що отримуються в іншій країні; (в) якщо дохід, що одержується резидентом однієї країни, або капітал, яким він володіє, звільнені від оподаткування в цій країні, вона при обчисленні суми податку на дохід, що залишається, або капітал такого цієї особи, може взяти до уваги звільнені від оподаткування дохід або капітал;

- методу кредитування, який полягає в наступному: (а) якщо резидент однієї країни отримує дохід або володіє капіталом, які відповідно до положень

зазначеної Конвенції оподатковуються податками в іншій країні, перша дозволяє вирахувати з податку на дохід цієї особи суму, що дорівнює податку, сплачуваного в іншій країні, а також з податку на капітал цієї особи суму, що дорівнює податку, сплачуваному в іншій країні. При цьому таке вирахування не має перевищувати ту частину суми податку на дохід або на капітал, що була обчислена до надання вирахування, що залежно від обставин належить до доходу або капіталу, які підлягають оподатковуванню в зазначеній країні [299, с. 376–405].

Стаття Багатосторонньої конвенції ЮНЕСКО про уникнення подвійного оподаткуваннявиплат авторської винагороди, містить модель двосторонньої угоди про уникнення ЗПО. У ній зазначається, що уникнення ЗПО здійснюється за допомогою методів звільнення й податкових відрахувань: метод звільнення закріплено у формах: (а) простого звільнення – звільнення доходів, отриманих резидентом однієї країни в іншій; (б) прогресивного звільнення – врахування звільнених від податку доходів або майна при обчисленні суми податку на інші доходи або майно платника й застосування при цьому тієї ж податкової ставки, яка застосовувалася б, якби доход або майно не були звільнені від оподаткування; (в) звільнення зі збереженням податкових доходів – вирахування з бази оподаткування платника податку суми, що дорівнює тій частині зазначеного податку, яка відповідає виплатам, одержаних в країні – джерела отримання доходів; метод податкових відрахувань існує у формах: (а) інтегрального відрахування, коли з бази оподаткування платника податків вираховується сума податку, що була сплачена в іншій країні; (б) звичайного відрахування, коли із суми нарахованого в одній країні податку вираховується сума сплаченого податку в іншій країні. При цьому сума, на яку зменшується база оподаткування, не перевищує ту частину зазначеного податку, що нараховувалася до вирахування, яке застосовується в іншій країні; (в) відрахування шляхом разової знижки, коли сума, що вираховується із суми податку дорівнює встановленому відсотку бази оподаткування, незалежно від того, досягли чи не досягли цього відсотку стягнення країни-партнери;

(г) відрахування із застосуванням умовної податкової знижки, яка застосовується у випадках, коли резидент має право у країні – джерелі доходу на податкову пільгу. При цьому країна резидентства застосовує до такого платника вирахування, що дорівнює сумі пільгової знижки[109]. Як можна впевнено стверджувати, однозначного визначення методів уникнення ЗПО на міждержавному рівні в міжнародних нормативних актах не існує.

Методика уникнення подвійного оподаткування на міжнародному рівні неодноразово привертала увагу багатьох дослідників. Приміром, О. А. Шахмаметьєв виокремлює методи виключення, кредитування, податкових вирахувань і зменшення податкових ставок [249, с. 27]; Ю. Г. Демянчук називає методи податкового кредиту, звільнення іноземних доходів від оподаткування, податкових заліків, повного звільнення, прогресивного звільнення, повного заліку, податкового авуару, податкових знижок [29]; С. К. Лещенко розглядає методи податкових вирахувань, виключень і податкового заліку [87]; Л. В. Полежарова вивчає методи вирахування, звільнення й зарахування, підкреслюючи при цьому, що методи уникнення ЗПО на національному й на міжнародному рівнях збігаються [176, с. 48].

З нашого погляду, незважаючи на різні позиції вчених, щодо досліджуваного питання, у деяких випадках маються на увазі одні й ті ж самі методи. Так, з точки зору Ю. Г. Демянчука, метод податкового кредиту полягає в тому, що платники податків в країнах з вищими податковими ставками, які отримують доходи в країнах з нижчими податковими ставками, сплачуватимуть у країні резидентства лише суму перевищення. Але якщо податкові ставки є вищими у країні – джерелі отримання доходів, то в країні резидентства жодного відшкодування або компенсації бути не може [29].Аналізуючи метод зарахування, С. К. Лещенко підкреслює, що його сутність полягає в тому, що податки, сплачені в іншій країні, вираховуються із суми податку, який підлягає сплаті в країні резидентства. Фактично згадані вчені мають на увазі один і той самий метод – «*tax credit*», різні визначення якого з боку науковців можуть бути зумовлені невдалим, а то й неправильним перекладом, а тому для

усунення різночитань він пропонує визначати обидва як метод податкового кредиту[87]. У процесі розгляду застосування цього методу на національному рівні ми визначили, що він буває 2-х видів – повний, коли зарахування відбувається щодо всіх сум сплачених податків, і звичайний, коли зменшення суми податків обмежується тими сумами податків, які могли бути сплачені платником з певного об'єкта оподаткування відповідно до національного законодавства.

Ю. Г. Демянчук запевняє, що метод податкового кредиту – це 2 самостійних методи: (1) метод повного заліку, який, на його думку, полягає в тому, що держава резидентства нараховує свій податок на підставі сукупного доходу платника податків, у тому числі доходів в інших державах, які згідно з угодою (договором) про уникнення ЗПО можуть обкладатися податком в іншій державі, після чого вона дозволяє вирахування з усієї суми власного податку суми сплачених в іншій країні платежів; (2) метод звичайного заліку, який полягає у відрахуванні державою резидентства за податком, сплаченим в іншій країні, обмежуються тією частиною власного податку, що стосується прибутку, який оподатковується в іншій державі [29].

Позиція науковця, як вбачається, зумовлена напрямком його наукових досліджень, в рамках якої більш зручно було оперувати видами методу податкового кредиту як двома 2-ма самостійними методами уникнення ЗПО. Але незважаючи на відмінності між ними, в основі обох заліків (як повного, так і звичайного) лежить податковий кредит. У міжнародній практиці вони розглядаються як види методу *tax credit* – повний (*full tax credit*) і звичайний (*ordinary tax credit*). Р. Л. Дернберг зазначає, що метод податкового кредиту на міждержавному рівні використовується у виді звичайного податкового кредиту, тобто: (а) якщо сума податку, сплачена в іншій країні, перевищує суму податку, що підлягає сплаті в країні платника податків, надлишково сплачені податкові платежі не повертаються останньому й і не зараховуються як майбутні платежі; і (б) якщо ставки податків в іншій країні є меншими, ніж аналогічні ставки в країні резидентства платника, недоплачений в іншій країні податок

доповнюється сумою податку, що підлягає сплаті в країні резидентства цієї особи [283].

Отже, правильним є визначення не окремих методів, а видів методу податкового кредиту – повного податкового кредиту і звичайного податкового кредиту.

Вивчаючи види звичайного податкового кредиту, І. А. Ларютина зазначає, що одним з варіантів його надання є кредит з обмеженням, який використовується, наприклад, в Іспанії й Португалії (угода 1992 р.). При цьому платникові податків надається кредит, згідно з яким податок, сплачений у певній країні, може вираховуватися лише із суми податку, нарахованого у країні резидентства з доходу, отриманого в зазначеній країні. Отже, кредитується лише той дохід, що оподатковувався б у країні президентства. Якщо ж платник отримує доходи в декількох країнах, кредит надається йому окремо щодо кожного податку, що підлягає сплаті з доходів, отриманих в кожній країні, а нестачу по кредиту одних країн не можна перекривати за рахунок невикористаних сум податкового кредиту інших країн[85, с. 116].

У США, продовжує дослідниця, застосовується податковий кредит з обмеженням по категоріях доходів, який полягає в тому, що обмеження вводяться не щодо країн, а за певними категоріями доходів – дивідендами, відсотками, роялті тощо. А ось невикористаний кредит можна перенести на майбутні роки. Можна визначити звичайний кредит без обмежень[85, с. 116].

У договорах між Сінгапуром і Філіппінами (1980 р.), Малайзією й Данією (1970 р.), Японією та Малайзією 1970 року, Кореєю й Індонезією (1988 р.) та в інших передбачається використання такого виду звичайного податкового кредиту, як зекономлений податок (*mathing tax, sparing tax*), його сутність полягає в тому, що податок, який повинен сплачуватись у країні – джерелі отримання доходу, в дійсності не сплачується унаслідок встановлення пільгового режиму, але кредитується у країні резидентства. Зазначений вид податкового кредиту зазвичай використовується при укладенні податкових договорів про уникнення ЗПО між країнами з різним економічним розвитком,

(наприклад, між розвиненою країною і країною, що розвивається) його також можна визначити як звичайний кредит без обмежень.

Таким чином, одним з методів уникнення ЗПО є метод податкового кредиту, видами якого є повне кредитування і звичайне кредитування. Останнє, у свою чергу, буває 3-х видів: (а) кредит з обмеженням по країнах, (б) кредит з обмеженням по категоріях доходів і (в) кредит без обмежень (тобто зекономлений податок).

Досліджуючи метод податкового кредиту, вчені наголошують на позитивності його застосування в міжнародній практиці. Метод податкового кредиту, переконує Л. В. Полежарова, забезпечує нейтральність при експорті капіталу. Резиденти, які отримують доходи на території інших країн, мають рівні умови з резидентами, які отримують доходи виключно на внутрішньому ринку, що відповідає концепції непогіршення фіскального становища платника податків [174]. Метод податкового кредиту застосовується в Італії, де місцеві фірми користуються податковими кредитами на доходи із джерел, отриманих в інших країнах, у США, де податкові зобов'язання американських корпорацій перед державною казною зменшуються на суму податкових платежів філій цих корпорацій у країнах – джерелах доходу[103, с. 194] та в інших розвинених країнах.

Водночас учені відзначають і негативні риси застосування методу зарахування. Як зазначає, А. І. Погорелецький зазначає, якщо податкові ставки для доходів в іноземній країні є вищими, ніж у країні резидентства, подвійне оподаткування не усувається повністю, а якщо є нижчими, то остання в односторонньому порядку фактично скасовує податкові пільги, що надаються іноземною юрисдикцією з більш високим рівнем оподаткування. Як наслідок – платник сплачує податок за максимальною ставкою як у країні – джерелі доходу, так і в країні президентства [169, с. 57]. Незважаючи на це, метод податкового кредиту широко застосовується при укладенні договорів (угод) про уникнення ЗПО й використовується в податкових угодах між: Великобританією й Нідерландами (угода 1979 р.), Канадою й Ізраїлем (конвенція 1975 р.), США й

Ісландією (конвенція 1975 р.), Австрією й США (угода 1982 року), Великобританією й Новою Зеландією (конвенція 1983 року), США і Швецією (угода 1983 року), РФ і Францією (конвенція 1996 р.) та ін. За загальноприйнятою думкою наукової спільноти, застосування методу податкового кредиту як методу уникнення ЗПО на міжнародному рівні значно звужує можливості ухилення від сплати податків [164, с. 8].

Що стосується методу звільнення, використовуваного в Австралії, Аргентині й багатьох країнах Європи (Бельгії, Голландії, Франції, Італії, Ліхтенштейні, Швейцарії та ін.) немає одностайності щодо визначення [86]. Його вивчення як методу уникнення ЗПО привертає увагу багатьох учених, які по-різному підходять навіть до визначення його назви. Так, Ю. Г. Демянчук пише про нього як про метод звільнення іноземних доходів від оподаткування, який полягає в тому, що країна – експортер капіталу поступається правом оподаткування. Цей метод, як правило, поширюється на певні, чітко встановлені доходи – дивіденди, роялті, доходи від розташованої за кордоном нерухомості, прибутки закордонних ділових установ (*business establishments*) тощо [29]. О. А. Шахмаметьєв, проаналізувавши «метод виключення», зробив висновок, що він полягає в тому країна резидентства платника податків не оподатковує доходи останнього, отримані в інших країнах. Зауважимо, що обидва науковці фактично мають на увазі метод, який у зарубіжних джерелах іменується «*exemption*» тобто як звільнення від оподаткування на території країни резидентства певних видів доходів, одержаних у країні – джерелі їх отримання. З огляду на назву методу англійською мовою, більш правильно, як вбачається, назвати його методом звільнення доходів[249].

Перевагу цього методу, С. К. Лещенко вбачає в легкості адміністрування: платникові податків не потрібно надавати до фіскального органу документи, що підтверджують розмір і види своїх зарубіжних доходів, а достатньо лише підтвердити сплату податків в іншій країні. Застосування розглядуваного методу забезпечує нейтральність імпорту капіталу, оскільки національні суб’єкти господарювання, які здійснюють діяльність на території інших країн, і

нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність у тій же податковій юрисдикції, нестимуть однакове податкове навантаження. Водночас використання методу звільнення для уникнення ЗПО зменшує податкові надходження до державного бюджету, що може створювати умови для відтоку капіталу до країн з низьким рівнем оподаткування. Уникнути цього можливо шляхом застосування такого виду методу звільнення, як прогресивне звільнення[87].

Розглядуючи методи уникнення ЗПО на національному рівні, ми зазначали, що оперування ним можливо у 2-х видах: як повне звільнення, при якому країна резидентства не обкладає податками прибуток, що підлягає оподаткуванню в країні – джерелі отримання доходу, і як прогресивне звільнення, коли прогресивна ставка податку країни резидентства фіксується на підставі сукупного доходу, що застосовується лише до тієї частини доходу, яка була отримана в країні резидентства.

Визнаючи метод повного звільнення й метод прогресивного звільнення окремими методами уникнення ЗПО на міжнародному рівні, Ю. Г. Демянчук вдається до такої ж помилки, як і у випадку з методом податкового кредиту, коли види останнього були виокремлені ним як окремі методи. Цей висновок підтверджується також аналізом міжнародних договорів. Як уже зазначалося, у ст. 7 Багатосторонної конвенції ЮНЕСКО про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди читаємо, що метод звільнення буває в вигляді простого звільнення, прогресивного звільнення і звільнення зі збереженням оподатковуваних доходів. Отже, вважаємо правильним визначення методу уникнення ЗПО на міжнародному рівні саме метод звільнення доходів і виокремлювати такі його види, як повне звільнення, прогресивне звільнення і звільнення зі збереженням доходів, що оподатковуються [109].

І. А. Ларютина, досліджуючи зарубіжну практику, щодо методів уникнення ЗПО, доходить висновку, що звільнення може здійснюватися стосовно не лише доходів, а й витрат, яке має назву «негативне звільнення»

(*negative release*) [85]. Наприклад, за ст. 904 Кодексу внутрішніх доходів США здійснюється повне відшкодування збитків від розпорядження власністю за кордоном. Вирізняють 2 форми негативного звільнення – звичайне (повністю звільняються всі витрати, понесені платником податків за кордоном у зв'язку з діяльністю, пов'язаною з отриманням доходів) і прогресивне (при визначенні ставки податку, яку має сплатити платник, витрати, понесені ним за кордоном, не вираховуються з бази оподаткування). [2]

Отже, до методів уникнення ЗПО належитьі метод негативного звільнення, видами якого є звичайне і прогресивне звільнення.

Метод податкових заліків Ю. Г. Демянчук порівнює його із ситуацією, за якої сума податку, сплачена в країні – джерелі доходу, вираховується з прибутку юридичної або фізичної особи, що підлягає оподаткуванню в країні їх резидентства [29]. Саме такий метод С. К. Лещенко визначає як метод вирахування[87], а О. А. Шахмаметьєв – як метод податкових відрахувань. У зарубіжній практиці метод, який становить собою правовий механізм, згідно з яким податки, сплачувані в зарубіжній країні – джерелі доходу, вираховуються з податкової бази при підрахунках податкових зобов'язань у країні резидентства платника податків, має назву «*tax deduction*» [249]. Отже, правильніше буде його визначати як метод податкових відрахувань. З погляду С. К. Лещенко, в більшості держав метод податкових відрахувань використовується як доповнення до методу податкового кредиту, діє щодо податків, сплачених в зарубіжних країнах, і не є аналогом податків, що вираховуються у країні резидентства платника податків[87]. Проте Ю. Г. Демянчук наполягає, що методи податкового кредиту й податкових відрахувань суттєво різняться, оскільки застосування першого зменшує належний до сплати розмір податку, тобто кредит зменшує останній, а при використанні методу податкової знижки оподатковуваний прибуток зменшується на суму вже сплаченого податку, тобто зменшується об'єкт оподаткування. Деякі науковці метод уникнення ЗПО, який дозволяє зменшувати об'єкт оподаткування, визначають як метод зменшення податкових

ставок. Проте таке зменшення завжди відбувається шляхом податкових відрахувань, отже, мається на увазі один і той самий метод – метод податкових відрахувань [29].

Як підкреслювалося нами раніше при аналізі Багатосторонньої конвенції ЮНЕСКО про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди, міжнародне законодавство закріплює використання на міжнародному рівні методу податкових відрахувань у вигляді інтегрального відрахування, звичайного відрахування, відрахування шляхом разової знижки й відрахування із застосуванням умовної податкової знижки.

Заслуговує на увагу метод податкового авуару, який застосовується у Франції. Він становить собою компенсацію подвійного оподаткування акціонерам, які підпадають під оподаткування як фізичні особи, отримуючі доходи від дивідендів; одночасно оподатковується дохід акціонерної компанії як юридичної особи [238, с. 17]. Оскільки податковий авуар застосовується виключно у Франції, віднесення його Ю. Г. Демянчуком до методів уникнення ЗПО на міжнародному рівні є помилковим, адже він служить методом уникнення ЗПО на національному рівні.

Таким чином, до методів уникнення ЗПО на міждержавному рівні належать:

- метод податкового кредиту у вигляді повного і звичайного кредиту, при цьому останній буває як кредит з обмеженням по країнах, по категоріях доходів, кредит без обмежень, «зекономленого податку»;

- метод звільнення доходів у вигляді повного зменшення, прогресивного зменшення та зменшення зі збереженням оподаткованих доходів;

- метод негативного звільнення у вигляді повного звільнення і прогресивного звільнення;

- метод податкового відрахування у вигляді інтегрального відрахування, звичайного відрахування, відрахування шляхом разової знижки, відрахування із застосуванням умовної податкової знижки.

Методи уникнення ЗПО на рівні національному можна доповнити методом

податкового авуару.

Характеризуючи методи уникнення ЗПО на міждержавному рівні, О. А. Шахмаметьєв наголошує, що їх застосування надає можливість усунути або мінімізувати ЗПО стосовно певних об’єктів або їх частин. Названі методи за загальним правилом поширюються на прямі податки (тобто на такі, що стягуються з доходів фізичних і юридичних осіб) і використовуються у випадках, коли проблема подвійного оподаткування вже не може бути вирішена шляхом застосування критеріїв зв’язку платників податків та об’єктів оподаткування з різними податковими юрисдикціями [249, с. 27].

На міждержавному рівні система уникнення ЗПО має певні особливості, зумовлені рівнем правового регулювання такого уникнення в основному 2-ма способами: (а) шляхом застосування міждержавного податкового судочинства і (б) шляхом укладення державами двосторонніх і багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

Застосування міждержавного податкового судочинства для уникнення ЗПО на сучасному етапі не є ефективним, оскільки компетенція існуючих на сьогодні міжнародних судів доволі обмежена, що не дозволяє належним чином вирішувати зазначену проблему. Тому більш вдалим способом уникнення ЗПО слід назвати є укладення державами двосторонніх і багатосторонніх договорів (угод), що стосується цього питання. Саме такий спосіб найчастіше використовується більшістю країн, адже він ураховує фінансові інтереси не лише держави, й платника податків, узгоджує волевиявлення 2-х чи більше країн щодо обмеження власних податкових юрисдикцій. О. І. Максак переконує, що укладення договорів (угод) про уникнення ЗПО має здійснюватися на 4-х рівнях волевиявлення суб’єктів:

- волевиявлення держави як суб’єкта, яка укладає договір щодо уникнення ЗПО з іншою державою, яка також є таким же суб’єктом;

- волевиявлення певних органів держави, що легалізують укладений нею договір шляхом запровадження відповідних законодавчих норм;

- волевиявлення контролюючих і фіскальних органів держави, зусиллями

яких реалізуються норми, що містяться в договорах (угодах) щодо уникнення ЗПО;

- волевиявлення платників податків, які підпадають під конфлікт податкових юрисдикцій різних країн [92].

І. Я. Олендер, ключовим у системі методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування називає метод податкових звільнень (податкових виключень). Відповідно до нього платник вправі виключити з податкової бази в країні резиденства окремі види своїх доходів, одержаних за межами відповідної податкової юрисдикції. Він передбачає передачу всіх прав на оподаткування відповідних доходів у державу – джерело отримання таких доходів. Правознавець, на підставі проведеного узагальнення, робить висновок, що розглядуваний метод поширюється, як правило, на деякі чітко визначені доходи: (а) прибутки зарубіжних «ділових контор», (б) доходи від нерухомої власності, розташованої за кордоном, (в) дивіденди й інвестовані в інших країнах капітали. У застосуванні методу звільнення країна – експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні – джерелу такого доходу [322]. Таким чином, при застосуванні аналізованого методу, подвійне оподаткування може бути усунено у тому разі, якщо всі доходи платника податку з іноземних джерел повністю будуть прибрані з бази оподаткування держави його резиденства.

На сьогодні у доктрині податкового права можна виділити декілька підходів до визначення форм методу податкового звільнення.

Вважаємо за необхідне критично розглянути їх.

А. Згідно з першим підходом податкові звільнення можуть існувати у 2-х основних формах – повні звільнення і звільнення з прогресією [170, с. 56–57; 26, с. 141]. Повне звільнення (*full exemption*) передбачає право на звільнення від оподаткування в державі резидентства всього доходу, отриманого в державі – джерелі такого доходу. Метод звільнення з прогресією (*exemption with progression*) застосовується, коли сума доходу, отриманого в державі – джерелі доходу, звільняється від оподаткування, однак сумується з іншими доходами

платника податку незалежно від місця їх одержання для застосування більш високої ставки при прогресивному оподаткуванні. Основною причиною застосування цієї форми податкового звільнення є той факт, що в такому разі держава резиденства хоча й чітко відділяє податкову базу своїх юридичних і фізичних осіб, однак при цьому вправі розраховувати на більші податкові надходження від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності порівнянно з методом повного звільнення [170, с. 57].

Метод звільнення з прогресією застосовується, наприклад, у Швейцарській конфедерації для усунення податкового навантаження подвійного оподаткування при оподаткуванні доходом фізичних осіб.

Інший підхід до класифікації методів податкового звільнення передбачає виділення у його структурі таких форм, як позитивне й негативне звільнення, які, у свою чергу, можуть застосовуватися з прогресією[264, с. 360; 300, с. 221; 114, с. 377–379]. Позитивний метод звільнення розглядається дослідниками як основний. Він полягає в тому, що з бази оподаткування відповідного резидентського податку резидентові надається право виключити частину об'єкта оподаткування, отриману з-за кордону. При цьому він може застосовуватися як з прогресією, так і без неї, тобто, ця форма податкового звільнення фактично охоплює описані в попередній класифікації повне звільнення і звільнення з прогресією.

Особливістю зазначеного підходу до податкового звільнення є виділення негативного звільнення, яке використовується в окремих державах щодо податку на прибуток. Метод негативного звільнення полягає в тому, що при визначенні податкових зобов'язань перед державою власного резидентства платником податку враховуються збитки, понесені ним в інших державах. Такий метод також може застосовуватися з прогресією. Так, згідно з методом негативного звільнення без прогресії збитки, що мали місце поза державою резидентства, вираховуються з бази оподаткування, а за методом негативного звільнення з прогресією вони враховуються при визначенні ставки податку[300, с. 221–227].

В окремих державах (наприклад, у Нідерландах) оперують такою особливою формою податкового звільнення, як глобальний метод звільнення (*overall method*). За цим методом резидент наділяється правом вираховувати збитки, що виникли в одній з держав, яка не є податковим доміцілем платника, із прибутку, отриманого в іншій державі, де платник також не вважається резидентом. За описаною формулою платник матиме право визначати власний іноземний прибуток для оподаткування його в державі власного резиденства.

Заслуговують на увагу також окремі умови й наслідки застосування методу податкового звільнення. Так, цей метод, на відміну від податкового кредиту, використовується до об'єкта оподаткування, а не до податкового окладу і вважається гарантією конкурентоспроможності резидентів податкової юрисдикції, оскільки стимулює активну зовнішньоекономічну діяльність. Оперуючи ним, держава провадить політику нейтральності щодо імпорту капіталу, яка передбачає стимулювання податкової нейтральності національних податкових органів стосовно власних резидентів[170, с. 56]. Вважається, що доходи від закордонної діяльності резидентів не будуть підлягати більш високому рівню оподаткування, порівняно з доходами іноземних резидентів, які здійснюють діяльність на внутрішньому ринку конкретної фіскальної юрисдикції.

Позитивною ознакою розглядуваного методу є його зручність і простота в застосуванні як для самого платника податку, так і для держави. Податковій юрисдикції, що використовує такий метод уникнення подвійного оподаткування, непотрібно контролювати активність резиденції за кордоном, а резидент позбавляється обов'язку двічі звертатися з податковою звітністю в податкові органи різних держав.

Разом із тим задіяння досліджуваного методу пов'язано з певними труднощами для платника податку й може спричинити негативні наслідки для держави. Використання податкових звільнень вимагає обліку доходів за різними статтями, що зумовлює для платників додаткові складнощі в податковому й бухгалтерському обліку, а для держави може мати, принаймні,

такі наслідки: по-перше, цей метод є способом добровільного самообмеження податкової юрисдикції в належних їй надходженнях; по-друге, стимулюючи зовнішньоекономічну діяльність резидентів за допомогою такого методу, держава резиденства ставить останніх у більш вигідне становище порівняно із суб'єктами господарювання, які здійснюють господарську діяльність у межах держави, якщо в іншій договірній країні існує більш низький рівень податкового навантаження.

Б. Вагоме місце у системі методів уникнення подвійного оподаткування займає метод податкового кредиту (ампутаційний метод *(tax credit/imputation method))*. І. Я. Олендер робить висновок, за яким він передбачає зарахування податкових платежів, сплачених в державах-джерелах доходу, при обчисленні суми податкового зобов'язання за глобальними доходами в державі резиденства платника податку [322]. При застосуванні цього методу значним моментом є окреслення переліку іноземних податків, що підлягають кредитуванню відповідною податковою юрисдикцією [262, с. 386].

Фахівці у царині податкового права у структурі методу податкового кредиту виокремлюють (1) повний податковий кредит і (2) звичайний податковий кредит, тобто кредит з обмеженням [26, с. 141; 114, с. 380]. При застосуванні першого держава резиденства оподатковує весь глобальний дохід суб'єкта й дозволяє вираховувати з обчисленої суми податкового зобов'язання всю суму податків, сплачених особою в державах – джерелах отримання доходу. Другий означає право цього суб'єкта вираховувати з обчисленої суми глобального податкового зобов'язання частину сплачених податків у державі – джерелі отримання доходу в обмеженому розмірі. Останній відповідає податковому зобов'язанню для такого виду доходу в державі власного резиденства.

Основна причина, внаслідок якої більшість держав надають перевагу обмеженому податковому кредиту, зумовлена наступним: якщо ставка податку в країні резиденства є нижчою від ставки в країні джерелі отримання доходу, вирахування всієї суми сплаченого за кордоном податкового зобов'язання

призводить до перерозподілу податкових надходжень на користь держави, в якій отримано відповідний дохід [26, с. 142].

У процесі критичного вивчення порушеного питання, варто звернути увагу на те, що метод звичайного податкового кредиту у законодавстві багатьох держав містить певні модифікації, що передбачають специфічні обмеження. У світовій практиці має місце податковий кредит із загальним обмеженням, за якого всі сплачені за кордоном податки, сумуються і протиставляються загальному податковому зобов'язанню, обчисленому в державі резиденства. Ще одним варіантом при наданні податкового кредиту є кредит з обмеженням залежно від держави: дозволяється вираховувати сплачений в іншій державі податок тільки із суми податкового зобов'язання, що визначається в державі резидентства з доходу, одержаного саме у відповідній іноземній юрисдикції. За такої модифікації податкового кредиту застосовується метод уникнення подвійного оподаткування окремо на кожен дохід у державі – джерелі останнього [26, с. 143].

Інший варіант обмеженого податкового кредиту, який зараз застосовується, приміром, у США, поряд з обмеженням загальним передбачає додаткове – за категоріями доходів[36, с. 67–70]. Сутність такого обмеження зумовлена тим, що податковий кредит надається окремо залежно від видів доходів, групованих у 5 підвидів, кожен з яких має специфічний податковий режим. Такий поділ охоплює: (а) пасивні доходи, (б) доходи від здійснення банківської й фінансової діяльності, (в) відсотки, що обкладаються податком – джерелі доходу в іншій державі за ставкою 5 % й більше, (г) доходи від міжнародних перевезень, і (д) дивіденди, отримані від контрольованої іноземної компанії. Цікавим варіантом податкового кредиту можна вважати зекономлений кредит на податок. Цей кредит надається державами Західної Європи в угодах про уникнення подвійного оподаткування з державами, що розвиваються. Він передбачає право власних резидентів на вирахування сум податкових зобов'язань, які не було сплачено в державі отримання доходу через надані нею пільги.

Застосування податкового кредиту зумовлює ситуацію, за якої податки, сплачені іноземними державами, прирівнюються до податків своєї держави. Наприклад, в Італії місцеві фірми користуються податковими кредитами на доходи з джерел, що знаходяться за її межами. Податкові зобов'язання перед державною казною американських корпорацій зменшуються на суму податкових платежів їх філій урядами тих країн, де вони здійснюють комерційну діяльність. Мета податкового кредиту – забезпечення суб'єктам рівних умов господарювання, незалежно від місця здійснення ними підприємницької діяльності. Завдяки податковому кредиту, по суті, вирівнюються шанси інвесторів у державі резиденства й за кордоном[103, с. 193–194].

Податкові кредити, як методи уникнення подвійного оподаткування, дозволяють державі реалізувати політику податкової нейтральності для експорту капіталу, оскільки податкові інструменти в такій ситуації призначені не впливати на вибір резидентом можливостей – інвестувати капітал за кордон чи використовувати його в межах відповідної податкової юрисдикції [170, с. 58]. При реалізації зазначеної державної політики у сфері уникнення подвійного оподаткування діє принцип, відповідно до якого фіскальне становище платника податку не повинно погіршуватись, у результаті чого резиденти, які здійснюють діяльність за кордоном, повинні бути в рівному становищі з особами, чиї податкові зобов'язання формуються виключно всередині держави. Як вважають окремі дослідники, з точки зору оптимального розподілу капіталу між державами найкращим вважається поєднання оподаткування глобальних доходів за принципом резидентства при одночасному кредитуванні тих доходів, що отримані в державі – джерелі останнього [320, с. 6].

Поряд із справедливістю й ефективністю досліджуваного методу уникнення подвійного оподаткування він характеризується також зручністю його задіяння для податкових органів держави, адже в державі резидентства податкове зобов'язання з іноземних доходів особи обчислюється автономно,

без урахування податків, сплачених з таких доходів за місцем їх отримання. І тільки після встановлення розміру податкового зобов'язання резидента можливе застосування до нього податкового кредиту. Зручність такого методу для державних податкових органів означає додаткові труднощі для платника податку, оскільки він реалізовує своє право на податковий кредит самостійно й зобов'язаний надати відповідні документи, підтверджуючі факт сплати податку в державі – джерелі доходу. За власною ініціативою податкові органи держави резиденства не кредитують податки, сплачені за кордоном.

І. Я. Олендар виділяє такі основні проблеми, пов'язані з процесом використання методу податкового кредиту:

1) застосування цього методу вимагає тісного співробітництва держав з метою перевірки достовірності поданої резидентом інформації про сплату податків за кордоном;

2) цей метод серйозним чином стримує господарську діяльність резидентів у державах з низьким рівнем оподаткування. Це зумовлено тим, що кредит суттєво не впливає на рівень глобального податкового зобов'язання. За таких умов виходячи із інтересів платника податку доцільніше застосовувати метод податкового звільнення;

3) при задіянні державою цього методу у взаємозв'язку з податковою юрисдикцією з високим рівнем оподаткування відповідних доходів вагомою проблемою виступають податкові втрати для державного бюджету [322].

Керуючись вищевказаним, залежно від розміру податку в тій чи іншій державі отримуємо можливість виокремити певні закономірності застосування розглядуваного методу в договірних відносинах з приводу уникнення подвійного оподаткування:

1) у тому разі, коли в державі, яка є джерелом отримання доходу, податкові ставки є вищими від аналогічних у країні резидентства платника, невідворотними є втрати державного бюджету при інвестиціях за кордон. Це стається внаслідок неповного усунення подвійного оподаткування;

2) в іншому разі, – за умови більш високого рівня податку в державі

резидентства, в односторонньому порядку будуть скасовані всі можливі преференції, гарантовані резидентові у податковій юрисдикції зарубіжної країни.

В. Разом із методами звільнення і кредиту як базовими в досліджуваному механізмі оподаткування використовується також третій метод уникнення подвійного оподаткування – метод податкових заліків (метод податкових відрахувань) *(tax deduction)*. Ним передбачається такий варіант останнього. Сума податку, сплачена в іноземній юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу (прибутку) іноземної юридичної чи фізичної особи, вираховується з прибутку компанії (чи доходу фізичної особи), що підлягає оподаткуванню в юрисдикції їх резидентства. У міжнародній практиці вказаний метод задіяно в законодавстві Франції. Ця держава в основу своєї національної системи оподаткування юридичних осіб заклала принцип оподаткування доходів, одержаних у країнах – джерела їх отримання незалежно від резидентства платника податку. Указаний метод застосовується також при оподаткуванні резидентів Швейцарії за браком угод про уникнення подвійного оподаткування[262, с. 382].

За методом податкових заліків сплачені в закрубіжній податковій юрисдикції податки вираховуються з бази оподаткування при встановленні податкового зобов'язання в державі резидентства їх платника. Варто погодитися з висловленим у науці твердженням, що податкові відрахування не досягають мети принципу податкової нейтральності, оскільки роблять резидента менш конкурентоспроможним порівняно з платниками податків, держави резидентства яких застосовують методи податкового звільнення чи кредиту[170, с. 62].

Наведені й проаналізовані вище методи уникнення подвійного оподаткування слід віднести до числа основних – тих, що набули найбільшого поширення внаслідок своєї достатньо високої ефективності. Однак міжнародному рівні відомі також інші механізми уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, в окремих випадках застосовується (а) зниження

ставок податку на доходи з іноземних джерел, а також (б) різні види податкових пільг у виді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються. Автори навчального посібника «Податкова політика і податкове адміністрування» А. В. Аронов та В. А. Кашин в системі основних методів уникнення подвійного оподаткування виділяють також відстрочку оподаткування зарубіжних доходів до моменту ввезення їх у державу президентства [2, с. 118].

У міждержавних договорах про уникнення оподаткування ці методи конкретизую у статтях «Усунення подвійного оподаткування». Сторони можуть обирати будь-який із методів в альтернативному порядку або застосовувати їх різноманітні комбінації. Однак, зауважмо, що найчастіше використовується метод податкового кредиту, адже він значно звужує можливості міжнародного ухилення від сплати податків [48, с. 274; 164, с. 8, 9].

Слід памятати, що податкове законодавство деяких держав передбачає викорання специфічних механізмів зменшення подвійного оподаткування. Так, у Франції застосовується податковий авуар. Він полягає у компенсації подвійного оподаткування держателям акцій [80, с. 594].

Уникнення міжнародного подвійного оподаткування, як нами вже відмічалось у дослідженні може здійснюватись 2-ма способами: в односторонньому порядку шляхом установлення відповідних норм внутрішнього національного законодавства й у двосторонньому – через укладення угод (договорів) щодо цього питання. Методи, задіяні для уникнення цього виду оподаткування, формулюються податковою юрисдикцією як у національному законодавстві, так і в окремих міжнародних правочинах. Принциповим моментом для нашого дослідження є той факт, що методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування, як правило, є тотожними у 2-х підходах до розв’язання проблеми останнього.

У чинному національному законодавстві загальні засади застосування методів усунення подвійного оподаткування визначені у ст. 13 ПК України[172]. Зокрема, згідно п. 13.1 ст. 13 Кодексу доходи, отримані

резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі. Пункт 13.4 ст. 13 передбачає право резидента зараховувати суми податків і зборів, сплачених за кордоном під час установлення податкових зобов'язань в Україні. Відповідно до п. 13.5 ст. 13 цього Кодексу для отримання права на зарахування податків і зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний одержати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку і збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України [172].

Указані норми законодавства передбачають право платників на застосування податкового кредиту як основного методу при усуненні подвійного оподаткування в односторонньому порядку. Водночас, деталізація загального правила про застосування податкового кредиту при оподаткуванні іноземних доходів здійснена й іншими нормами ПК України, що регулюють специфіку оподаткування фізичних і юридичних осіб.

Пункт 161.4 ст. 161 ПК України (виключена на підставі Закону № 71-VIII від 28.12.2014 р.) закріплює, що суми податку на дохід (прибуток), що одержані за межами території України, її континентального шельфу чи виключно (морської) економічної зони, сплачені юридичними особами, їх філіями чи відділеннями за кордоном відповідно до законодавства іноземних держав, зараховуються під час оплати ними податку з доходів (прибутку) в Україні. Пункт 161.5 ст. 161 ПК України (виключена на підставі Закону № 71-VIII від 28.12.2014 р.) містить певні обмеження щодо можливостей застосування податкового кредиту: розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел не може перевищувати суми податку на доходи (прибуток), що підлягає сплаті в Україні, а сама ж сума такого перевищення не може зараховуватись до зменшення податкових зобов'язань резидента [139].

Норми ПК України встановлюють додаткові обмеження щодо можливостей застосування податкового кредиту юридичними особами, які стосуються окремих видів податків, сплачених за кордоном. Пункт 161.6. ст. 161 ПК України (виключена на підставі Закону № 71-VIII від 28.12.2014 р.) наводить перелік, сплачених за кордоном податків, які не підлягають зарахуванню до зменшення податкових зобов'язань. Він хоплює: податок на капітал (майно) і приріст капіталу, поштові податки, податки на реалізацію (продаж) та інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються окремими податками згідно із законодавством іноземних держав [139]. Основний мотив такого обмеження, як зазначають автори офіційного коментаря до ПК України, полягає в тому, що ці податки належать до жодного з видів податків і зборів (обов'язкових платежів), що справляються на території України, визначених у статтях 9 і 10 ПК України[120, с. 534]. Цілком очевидним є те, що наведене твердження потребує уточнення, оскільки податки, сплачені юридичною особою-резидентом за кордоном, не можуть належати до жодного з видів податків, визначених у цьому кодифікованому акті. Саме ж обмеження неможливостей зарахування тих чи інших податків при встановленні податкового зобов'язання зумовлено тим, що наведені податки за своїм механізмом не є тотожними або схожими з податками і зборами, що справляються в Україні.

Норми ст. 161 ПК України (п. 161.7) також містять 2 умови застосування юридичними особами звичайного податкового кредиту. Першою є умова, встановлена в загальних правилах застосування методів усунення подвійного оподаткування, а саме подання письмового підтвердження податкового органу іншої держави щодо факту сплати в ній необхідного податку; другою – є наявність чинного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування доходів(п. 161.7 ст. 161 ПК України (виключена на підставі Закону № 71-VIII від 28.12.2014 р.))[120, с. 534].

Порядок застосування податкового кредиту фізичними особами-

резидентами визначено п. 170.11 ст. 170 ПК України [172]. Потрібно відзначити, що норми вказаного пункту встановлюють тотожні правила застосування податкового кредиту фізичними особами порівняно з наведеними нормами для юридичних осіб, а саме: (а) обмеження права на податковий кредит сумою податкового зобов'язання, визначеною відповідно до цього Кодексу(звичайний податковий кредит; (б) ідентичний перелік зарубіжних податків, які не можуть бути зараховані до зменшення податкового зобов'язання; (в) умови застосування кредиту, підтверджують документи про суму отриманого доходу і сплаченого податку в іноземній юрисдикції й наявність міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування.

Разом із тим, підпунктами 170.11.1 і 170.11.2 п. 170.11 ст. 170 ПК України [172] встановлюють специфічний порядок використання податкового кредиту фізичними особами. У річній податковій декларації платник податку визначає суму податкового кредиту за відповідними підставами. За браком у цього суб'єкта підтверджуючих документів щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел і суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, оформлених відповідно до ст. 13 ПК України, він зобов'язаний подати до органу державної податкової служби за своєю податковою адресою заяву про перенесення строку подання податкової декларації до 31 грудня року, наступного за звітним. У разі неподання в установлений строк податкової декларації платник податків несе відповідальність, установлену податковим законодавством України [172].

При дослідженні можливостей застосування методів усунення подвійного оподаткування, встановлених у ПК України (тобто в односторонньому порядку), необхідно наголосити на проблемі такого способу уникнення подвійного оподаткування, яка була предметом розгляду в попередніх частинах цього дослідження, а саме застосування податкового кредиту виключно на підставі національного законодавства України. Без міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування здійснити це неможливо, оскільки норми п. 161.7 ст. 161 і пп. 170.11.2 п. 170.11 ст. 170 ПК України [172] встановлюють

таку обов'язкову умову реалізації права на податковий кредит, як наявність міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Другим практичним аспектом реалізації механізму усунення подвійного оподаткування слід назвати застосування описаних методів у міжнародних договорах (угодах) про уникнення цього виду оподаткування. Залежно від типових моделей щодо цього питання можна визначити відповідні закономірності застосування методів усунення подвійного оподаткування.

З метою недопущення необмеженого оподаткування доходів у різних договірних державах Типова конвенція ОЕСР у ст. 23 описує 2 основних методи усунення подвійного оподаткування – метод звичайного податкового кредиту й метод податкового звільнення. Кожен з яких чи їх поєднання може бути застосовано при укладенні конкретної угоди про уникнення такого оподаткування. Відповідно до цього міжнародно-правового акта задіяння методу податкового звільнення рекомендується стосовно всіх видів оподаткування доходів «біля джерела», окрім доходів у виді дивідендів і відсотків. При усуненні подвійного оподаткування вказаних доходів Конвенція передбачає метод застосування звичайного податкового кредиту, тобто з податкового зобов'язання, визначеного державою резидентства платника податку, можуть вираховуватися суми податку, сплачені за місцем отримання доходу. Стосовно цього методу норми розглядуваної Конвенції передбачають саме звичайний податковий кредит, за яким податки, сплачені із джерела отримання доходу, зараховуються в розмірі, що не перевищує податкові ставки для відповідних доходів у національному податковому законодавстві держави президентства платника податку[299].

Як зазначається в офіційному коментарі до Типової конвенції ОЕСР, незалежно від виду методу усунення подвійного оподаткування держава резидентства платника наділяється правом ураховувати у фіскальних цілях дохід резидента, стосовно якого договір про уникнення подвійного оподаткування визначає виключну податкову юрисдикцію за державою –

джерелом отримання доходу[280, с. 25].

Типова конвенція ООН подібно до Типової конвенції ОЕСР рекомендує як таку модельну форму двосторонніх угод про усунення подвійного оподаткування, застосування методів податкового звільнення і податкового кредиту. Основною відмінністю вказаної моделі є те, що при задіянні методу податкового кредиту Конвенція ООН поряд з доходами у виді дивідендів і відсотків пропонує не застосовувати до доходів від роялті цей метод усунення подвійного оподаткування [317].

Типова конвенція США при визначенні механізмів усунення подвійного оподаткування рекомендує використання виключно методу податкового кредиту[318]. Названий документ установлює для фізичних осіб особливі правила усунення подвійного оподаткування. Оскільки на громадян США поширюється необмежений податковий обов'язок, цією Конвенцією передбачено особливий порядок усунення подвійного оподаткування для американських громадян, які постійно проживають на території іншої договірної держави. Доходи таких осіб із джерел у США відповідно до умов податкової угоди спочатку обкладаються податками за нижчими ставками, або ж повністю звільняються від оподаткування. Згодом утримані із цих доходи вираховуються з бази оподаткування в державі резидентства. Лише після цього відповідні доходи повторно обкладаються податками в США, а сплачене податкове зобов'язання в державі резиденства вираховується з бази оподаткування[318].

В усуненні подвійного оподаткування доходів і майна, вбачає А. В. Перов, – «… зацікавлені не лише платники…, податковий тягар яких багаторазово збільшується при послідовному оподаткуванні одного й того самого об'єкта в різних країнах, а й самі держави, що прагнуть до збільшення внутрішнього й зовнішнього товарообігу, приваблені залучення іноземних інвестицій і підвищення конкурентоспроможності не тільки окремих національних підприємств, а й державної економіки в цілому. Податковий тягар юридичних і фізичних осіб… без усунення подвійного оподаткування може досягати

значних розмірів, а будь-яка участь у міжнародному розподілі праці стане для них економічно невиправданою» [163, с. 214]. Вбачаємо, що правник у даному випадку вказує на ціль, до досягнення якої мають прагнути як держави та її органи, так і платник податку. Реальність, про що зазначалось неодноразово, виглядає не так позитивно є має місце єдність і і боротьба протилежностей цілей. Однак у кінцевому випадку так протидія має привести до нового якісного стрибка у розглядуваній царині відносин.

У принципі, усунення подвійного оподаткування може відбутися в односторонньому порядку. Для цього країна постійного місця перебування платника може дозволити йому при виконанні податкових зобов'язань враховувати податки, які він сплатив на її території. Проте це може призвести до невиправданих бюджетних втрат, а також до різних економічних зловживань недобросовісних платників. У такому випадку країна постійного місця перебування останнього виступає донором тієї країни, де він здійснює підприємницьку діяльність. Вирішити иптання подвійного оподаткування можна і шляхом укладення міждержавних договорів, в яких підписанти йдуть на взаємний компроміс – досягають угоди, які податки і з яких платників стягуватимуться на території кожної сторони. Так, згідно ст. 22 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993 р. фізична особа, яка тимчасово перебуває у Договірній Державі з метою викладання або проведення дослідних робіт в університеті, вищій та середній школі, або іншому закладі освіти, яка має або безпосередньо перед цим візитом мала постійне місце проживання в другій Договірній Державі, буде звільнятися від оподаткування у першій згаданій Договірній Державі по винагороді за викладання або проведення дослідних робіт, якщо період перебування цієї особи не перевищує двох років, рахуючи від дня її першого приїзду з цією метою. Проте, Положення цієї статті не застосовуються до доходів від дослідних робіт, якщо такі роботи не виконуються в інтересах суспільства, а головним чином для особистої вигоди певної особи або певних

осіб. У то же час, коли йдеться про майно, то за ст. 23 розглядуваної Конвенції: 1) майно, представлене нерухомим майном (термін має значення, яке він має у законодавстві Договірної Держави, в якій знаходиться це майно), що є власністю резидента одної Договірної Держави та знаходиться в другій Договірній Державі, може оподатковуватись в цій другій Державі; 2) майно, представлене нерухомим майном, що є частиною комерційного майна постійного представництва, яке підприємство одної Договірної Держави має в другій Договірній Державі, або представлене нерухомим майном, пов'язаним з постійною базою, доступною резиденту одної Договірної Держави в другій Договірній Державі з метою надання незалежних особистих послуг, може оподатковуватись в цій другій Державі; 3) майно, представлене морськими та повітряними суднами, дорожніми транспортними засобами, що експлуатуються підприємством Договірної Держави в міжнародних перевезеннях, або суднами річкового транспорту, або нерухомим майном, пов'язаним з експлуатацією цих морських, повітряних та річкових суден, дорожніх транспортних засобів, оподатковується тільки в цій Договірній Державі; 4) усі елементи майна резидента Договірної Держави оподатковуються тільки в цій Державі.

Комітет із фіскальних питань ОЕСР постійно обґрунтовує важливість і необхідність складання угод про усунення подвійного оподаткування взагалі й типової моделі, зокрема: «...По-перше, треба усунути подвійне оподаткування, тому що воно негативно впливає на розширення торгівлі товарами і послугами і на переміщення капіталу й осіб, серйозно перешкоджає розширенню економічних зв’язків, а по-друге, бажано, щоб платники податків, які здійснюють комерційну діяльність у декількох країнах, точно розуміли своє податкове становище в цих країнах і були впевненні, що воно буде таким самим у всіх країнах, тому що держави застосовують загальні методи”.

З метою усунення подвійного оподаткування більшість держав поєднують 2 напрями, укладаючи міжнародні податкові угоди й закріплюючи у внутрішніх нормах законодавчі заходи для усунення окремих випадків такого оподаткування, порядок застосування й дію норм таких договорів. Ці заходи

доповнюють один одного й водночас не можуть бути повністю взаємозамінними. Часто методи одностороннього усунення оподаткування, що пропонуються національним законодавством (повне або часткове звільнення від оподаткування, податковий кредит), збігаються з механізмом його усунення, який передбачено в міжнародних угодах. Але повністю розв'язати проблему усунення подвійного оподаткування в односторонньому порядку не вдається жодній країні, оскільки перед будь-якою країною завжди стоїть двояке завдання: з одного боку, забезпечення достатнього рівня надходжень до державного бюджету, а з другого – створення оптимальних умов для стимулювання розвитку державної економіки. За національним законодавством країн надання податкових пільг більше орієнтовано на створення сприятливих умов для платника податків – резидентів цих країн, тоді як розширення податкових пільг для зарубіжних компаній і громадян завжди має дуже конкретну географічну прив'язку й тісно зумовлено ступенем розвитку двосторонніх торговельних, економічних, фінансових та інших відносин[165, с. 31–33].

Аналізуючи договірні методи усунення подвійного оподаткування ми погоджуємося з думкою С. А. Баєва, що на практиці не часто зустрічаються випадки, коли конкретна угода про уникнення такого оподаткування повною мірою застосовує методи, рекомендовані однією з модельних конвенцій. Прикладом такого твердження може служити система укладених Україною угод про уникнення цього виду оподаткування[5, с. 123, 124].

Питання методів усунення подвійного оподаткування, використовуваних у чинних міжнародних договорах, укладених Україною, треба поділити на 2 складові частини: перша – це методи усунення подвійного оподаткування, які мають право використовувати резиденти України для усунення подвійного оподаткування доходів, отриманих за кордоном; друга складова – методи, право на застосування яких надається резидентам договірних держав при усуненні подвійного оподаткування доходів із джерелом їх походження з України[5, с. 123, 124].

Більшість угод про уникнення подвійного оподаткування для резидентів України передбачають метод обмеженого податкового кредиту. Для прикладу: Конвенція між Україною й Австрією містить правило, яке використовується і в інших угодах про уникнення подвійного оподаткування (з РФ, Польщею, Латвією, Туреччиною, Королівством Нідерланди, Королівством Бельгія та ін.). Наводимо зміст цього правила: «З урахуванням положень законодавства України, що стосується звільнення податку, сплаченого на території за межами України, на австрійський податок, сплачуваний за законодавством Австрії, та відповідно до цієї Конвенції прямо або шляхом вирахування з прибутку, доходів або майна, що підлягає оподаткуванню, із джерел в Австрії, буде робитися знижка у вигляді кредиту проти будь-якого українського податку, обчислюваного стосовно того ж прибутку, доходу або майна, стосовно яких обчислюється австрійський податок. Ці вирахування в будь-якому випадку не повинні перевищувати тієї частини податку з доходу або майна, як було підраховано до надання вирахування, яка стосується доходу або майна, які можуть оподатковуватися в Австрії залежно від обставин» [60].

Однак стосовно методів усунення подвійного оподаткування українських доходів резидентів договірних держав у низці укладених Україною міжнародних угод можна знайти абсолютно різні модифікації. Досить часто резиденти Договірних держав (Польща, Російська Федерація, Латвія) застосовують виключно метод податкового кредиту. Окремі угоди передбачають право на застосування податкових звільнень (Королівство Бельгія, Австрія), окрім доходів від дивідендів, відсотків і роялті. В іншому варіанті резиденти Договірних держав взагалі отримують право на податковий кредит, застосовуючи при цьому податкове звільнення до доходів у виді дивідендів, якщо такі доходи були оподатковані податком на прибуток (Королівство Швеція).

Таким чином, методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування є самостійним інститутом організаційно-правового механізму уникнення цього виду оподаткування. Вони є ефективним засобом вирішення проблеми

юридичного подвійного оподаткування й застосовуються на підставі міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування й національного законодавства держави[31, с. 155–173].

Висновки до розділу 2

1. Основною ознакою віднесення дій до уникнення оподаткування є реалізація законодавчого положення, що суперечить інтересу законодавця, що втілив його в податковій нормі. До категорії «уникнення» треба включати як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачається усунення подвійного оподаткування, що закріплюється у правових нормах національного законодавства і в міжнародних податкових угодах (форма 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). Іншими словами, треба підходити до поняття «уникнення» як до узагальнюючого, яке включає в себе усунення ЗПО й ухилення від сплати податків.

2. При ухиленні від сплати податків завжди має місце порушення тих чи інших правових норм (внутрішнього законодавства, податкових угод), у той час як уникнення – це недопущення багаторазового оподаткування, а також законне використання правових норм з метою отримання податкових переваг.

3. Уникнення оподаткування, як суперечливий вид поведінки, який хоча формально й не порушує закон, проте часто йде на певне зловживання недосконалістю останнього, знаходячись посередині. Деякі дослідники ведуть мову навіть про можливість поділу уникнення оподаткування – прийнятне і неприйнятне, з яких перше належить до податкового планування, друге – скоріше до ухилення від оподаткування. Якщо прийнятне й неприйнятне уникнення оподаткування є взаємовиключними поняттями, то неприйнятне

уникнення оподаткування та ухилення від оподаткування такими не є, а за певних обставин дії платника податків можуть відповідати обом поняттям.

4. Можна виділити 2 види ухилення від сплати податків: (а) протиправне, що становить собою умисні дії платника з несплати відповідних податків і зборів, коли використовуються незаконні способи і схеми уникнення від оподаткування, і (б) легальне, коли платник податків, використовуючи відмінності у правових системах різних країн, може легально ухилятися від сплати податків.

5. Конструкція «усунення подвійного оподаткування» має 2 значення – вузьке й широке. У вузькому сенсі усунення подвійного оподаткування – це застосування спеціальних методів, що дозволяють ураховувати раніше сплачений податок з однієї й тієї ж податкової бази за один і той же податковий період при повторному оподаткуванні. Правове регулювання усунення такого явища передбачає прийняття відповідних правових норм, на підставі яких з'явиться можливість уникнути подвійне оподаткування доходів шляхом застосування відповідних методів, що при повторному оподаткуванні дозволяють урахувати раніше сплачений податок. Правова регламентація усунення подвійного цього виду оподаткування здійснюється в рамках національного й міжнародного права. У широкому розумінні поняття «усунення подвійного оподаткування» включає в себе як заходи з усунення подвійного оподаткування, яке вже виникло так і заходи із запобігання такого оподаткування (з метою його уникнення).

6. Самостійним комплексним інститутом, який використовується для боротьби із подвійним оподаткуванням після застосування інституту резидентства або інституту обмеженої податкової юрисдикції та спеціальних правил про звільнення від оподаткування окремих видів доходів, є методи уникнення подвійного оподаткування. А ось окремим інститутом організаційно-правового механізму уникнення подвійного оподаткування слугують методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування, які є дієвим засобом вирішення проблем подвійного оподаткування й

використовуються відповідно до міжнародних договорів (угод) про його уникнення й приписів національного законодавства у царині оподаткування.

7. У рамках договорів про уникнення подвійного оподаткування, як правило діють 2 основні способи вирішення цієї проблеми: (а) залік податку, сплаченого за угодою в одній державі-партнерці при визначенні розміру податку, що підлягає сплаті за угодою в іншій державі-партнерці, і (б) звільнення за угодою від оподаткування в одній державі-партнерці, якщо податки з доходів були сплачені за угодою іншій державі-партнерці.

8. 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 по країнах, обмеженням по категоріях доходів, без обмежень, так званого зекономленого податку; (б) метод звільнення доходів від оподаткування їх у вигляді зменшення повного, прогресивного і зменшення зі збереженням оподаткованих 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, відрахування із застосуванням умовної податкової знижки. Методи уникнення ЗПО на національному рівні можна доповнити ще методом податкового авуару.

Розділ 3

МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО У СФЕРІ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Міжнародно-правовий досвід уникнення подвійного оподаткування

Міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування було предметом окремих досліджень у сфері міжнародного права[165] й безпосередньо права податкового[245, с. 19–26]. І. Ю. Петраш визначив правовідносини, які становлять основу міжнародної співпраці держав у цій царині, як-то:

- сукупність податкових прав держав, які вони реалізують як суб'єкти міжнародного права шляхом укладення міжнародних договорів, спрямованих на усунення подвійного оподаткування;

- попередження ухилення від сплати податків;

- гармонізація податкових систем і податкової політики й уніфікація податкового законодавства різних держав з метою створення сприятливих умов для торгівлі і співробітництва;

- взаємне пом'якшення податкових режимів для досягнення тісної інтеграції й розширення взаємопроникнення капіталу й робочої сили;

- визначення податкової юрисдикції договірних сторін;

- уникнення дискримінації платників податків – нерезидентів;

- захист прав платників податків;

- гармонізація оподаткування інвестиційної діяльності [164, с. 6–7].

Основною ж підставою для такого співпраці є досліджуване нами явище міжнародного подвійного оподаткування. Співробітництво між державами є одним з провідних основних принципів міжнародного права, що отримав своє закріплення в таких важливих міжнародно-правових документах, як Статут ООН від 24 жовтня 1945 р. [28, с. 89], Декларація про принципи міжнародного

права, що стосуються дружніх відносин і співробітництва між державами відповідно до Статуту ООН від 24 жовтня 1970 р. [100, с. 28], Заключний акт Наради з безпеки і співробітництва в Європі від 1 серпня 1975 р. [99, с. 24–32] та ін.

Для регулювання податкових відносин використовуються насамперед національні правові акти, проте сфера їх дії обмежена територією держави й суворо визначеним переліком суб'єктів та об'єктів оподаткування. У сучасній системі правового регулювання оподаткування часто недостатньо внутрішньодержавних засобів його регламентації, а тому важливим елементом цієї системи є міжнародний договір. Цьому способу надається найбільша перевага, оскільки, на відміну від національних актів державного волевиявлення, міжнародний договір передбачає, що в ньому беруть участь, принаймні, 2 суб'єкти міжнародного права, причому їх волевиявлення існує не окремо одне від одного, а узгоджено, а самі вони мають однакову спрямованість на відповідеу мету [165, с. 34–35].

Шляхом застосування норм міжнародних договорів (угод про усунення подвійного оподаткування) держава забезпечує своїм платникам податків усвідомлення їх податкового становища й надає їм упевненості, що воно буде таким самим і в іншій країні. Зважаючи на це, можна стверджувати, що головним завданням такого міжнародно-правового правочину є забезпечення взаємодії держав зі створення умов для ефективного і справедливого оподаткування, що відповідає національним інтересам[214, с. 91].

Основні завдання міжнародного співробітництва у сфері оподаткування полягають в усуненні подвійного оподаткування і недискримінації платників податків. Утім, не менш важливими є й такі цілі міжнародної співпраці в досліджуваній царині, як-то:

- попередження ухилення від сплати податків й від їх обходу;

- обмеження сфери застосування податкового планування;

- гармонізація податкових систем і податкової політики різних країн з метою створення сприятливих умов для торгівлі і співробітництва;

- уніфікація фіскальної політики і податкового законодавства;

- взаємне пом’якшення податкових режимів з метою тісної інтеграції й розширення процесу руху капіталу та робочої сили;

- визначення податкової юрисдикції кожної з договірних сторін; розв’язання проблем подвійного оподаткування;

- уникнення дискримінації платників податків – нерезидентів;

- захист прав платників податків;

- гармонізація оподаткування інвестиційної діяльності;

- обмін податковою інформацією й координація податкової політики щодо зовнішньоекономічних операцій [38, с. 43–44; 219, с. 165].

Співпраця у сфері оподаткування налічує вже понад 150 років і має свою історію, започатковану ще на початку XIX ст., коли з’явилися перші міжнародні податкові договори як інструмент впорядкування податкових відносин між країнами. Перші двосторонні конвенції щодо податків на дохід і капітал виникли з прийняттям системи прибуткового податку в низці європейських країн. Це були угоди між Францією й Бельгією (1843 р.), між Бельгією й Голландією (1845 р.) Вони стосувалися передусім питань адміністративної допомоги й обміну податковою інформацією[80, с. 46; 156, с. 48].

Ці договори регулювали, як правило, податковий режим обмеженої кількості доходів (на спадкування, морські перевезення, нерухомість). Із розвитком нових способів господарювання виникали й нові форми організації бізнесу (так звані штучні юридичні особи – корпорації, дохід яких розглядали окремо від доходів індивідуальних громадян), нові види майна (включаючи такі нематеріальні форми, як цінні папери), нові джерела отримання доходів (агентські операції, лізинг, франчайзинг, угоди з перестрахування та ін). Проте фактично до 20-х XX ст. років питання усунення подвійного оподаткування не стояли настільки гостро[26, с. 359].

Подвійне оподаткування набуло вагомого значення міжнародної політико-економічної проблеми вже після Першої світової війни. Ця проблема назріла

під впливом розвитку міжнародного промислово-комерційного підприємництва й поширення прибуткового оподаткування. У 20-х роках минулого століття податкові договори стали доволі частим явищем, особливо в країнах континентальної Європи. Із цього часу у зв'язку із загальним запровадженням податків на доходи розпочався розвиток міжнародного співробітництва з питань усунення подвійного оподаткування й боротьби проти ухилення від податків. Лише за період 1921–1925 рр. було укладено 22 міжнародні податкові договори. Усі вони значно різнилися між собою структурою, кількістю охоплюваних податків, методологією й термінологією, що знижувало їх ефективність, ускладнювало подальший розвиток міжнародної договірної практики. Першим міжнародним форумом, на якому обговорювалися проблеми подвійного оподаткування, стала фінансова конференція, що відбулась у 1920 р. У 21–22 роках Фінансовий комітет Ліги Націй створив 2 окремі групи експертів для розгляду питання про міжнародне подвійне оподаткування[80, с. 48–49; 176, с. 46].

У 1922 р. у межах цього Фінансового комітету з метою розроблення адміністративних і практичних аспектів проблеми міжнародного подвійного оподаткування й ухилення від податків створюється Робоча група, що складалася із 7-ми податкових чиновників високого рангу – представників Бельгії, Великобританії, Італії, Чехословаччини, Франції, Нідерландів і Швейцарії. У 1925 р. до неї були включені також представники Германії, Аргентини, Польщі, Японії й Венесуели. У 1927 р. до неї ввійшов представник США. У процесі підготовки типових проектів міжнародних договорів вони дійшли висновку, що через відмінності в податкових системах країн різного рівня економічного розвитку, різних основних цілей, які ці країни прагнуть досягти у відносинах з іншими державами, фактично неможливо розробити й запропонувати єдину універсальну схему податкового договору, яка була б прийнятна для всіх держав. Тому завдання щодо підготовки багатостороннього договору про усунення подвійного оподаткування було відкладено на майбутнє, а головна увага була сконцентрована на розробленні насамперед

міжнародних двосторонніх типових договорів про уникнення подвійного оподаткування[80, с. 587].

Типові проєкти таких двосторонніх податкових конвенцій були підготовлені робочою групою на своїх сесіях, які проводилися ще у 1923−1927 рр.: Конвенції про усунення подвійного оподаткування у сфері прямих податків (податків на доходи і майно); Конвенції про усунення подвійного оподаткування спадку; Конвенції про надання адміністративної допомоги з податкових питань; Конвенції про надання правової допомоги при стягненні податків. Зазначені проєкти із додатками до них у вигляді коментарів були направлені для ознайомлення урядам країн – членів Ліги Націй і країн, які не входили до неї. Одночасно держави були запрошені до участі в обговоренні цих проєктів у межах спеціальної наради урядових експертів. Нарада відбулася в Женеві ще в жовтні 1928 р. У ній взяли участь представники 27 країн. Вона ухвалила названі проєкти типових конвенцій і прийняла рішення створити постійний податковий комітет Ліги Націй, який і було створено вже наступного року [80, с. 587].

Для ефективного проведення комітетом своєї роботи, йому було запропоновано з метою оподаткування зосередитися на розробленні принципів розподілу прибутків компаній і підприємств, що здійснюють діяльність у 2-х і більше країнах. У результаті було підготовлено проєкт Конвенції про розподіл доходів для оподаткування між державами. Проєкт був обговорений на спеціальних засіданнях Комітету, організованих американською секцією Міжнародної торгової палати в Нью-Йорку й Вашингтоні, згодом – на його пленарній сесії, що відбулася в червні 1933 р. На сесії Комітету, яка відбулася в червні 1935 р., цей проєкт з деякими поправками було затверджено як Типову конвенцію 1935 р. Таким чином, у 1933 р. цей Комітет прийняв багатосторонню модель Конвенції з розподілу доходу між відділеннями однієї й тієї ж компанії, а в 1935 р. – двосторонній варіант тієї ж моделі цього документа[80, с. 587].

Нажаль, робота експертів була перервана Другою світовою війною і продовжилась лише у другій половині 40-х років, але вже під егідою ООН, а

згодом – у межах Комісії з фіскальних питань ОЕСР. Організація Європейського Економічного Співробітництва – ОЄЕС (з вересня 1961 р. − Організація Економічного Співробітництва та Розвитку – ОЕСР) стала центром міжнародного співробітництва з міжнародних питань оподаткування. У березні 1956 р. було створено Податковий комітет ОЄЕС, який розпочав роботу над підготовкою нової Типової конвенції про усунення подвійного оподаткування доходів та капіталу для країн–членів цієї організації у 1958 р. [80, с. 587].

У результаті клопіткої роботи, яку провів податковий комітет , підготувавши 4 проміжні звіти у 1958–1961 рр., підсумком цієї платкої праці стало прийняння у 1963 р. разом з підсумковою доповіддю звіту «Проєкт Конвенції з подвійного оподаткування доходу й капіталу» [284], що включав модель Конвенції про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталів (далі – Типова конвенція ОЄСР 1963 р.), яку застосовували країни ОЕСР у переговорах про податкові конвенції разом з детальними коментарями положень моделі цього документа. Рада ОЕСР ухвалила рекомендацію з уникнення подвійного оподаткування від 30 липня 1963 р. і закликала уряди держав користуватися Проєктом Конвенції при затвердженні нових чи перегляді вже чинних двосторонніх конвенцій. Ця Конвенція отримала широке визнання як важлива рекомендація у царині впорядкування міжнародних податкових відносин, і більшість угод, укладених до кінця 1977 р., ґрунтувалися на ній (а це практично 500 угод).

Нова Типова конвенція ОЕСР про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталів (далі – Типова конвенція ОЕСР 1977 р.) була опублікована у 1977 р. [298]. Як наслідок, Комітет з Питань Податків, зокрема, його група №1, у рамках обумовленого плану роботи продовжила вивчення розмаїття проблем, безпосередньо чи опосередковано пов’язаних з Модельною Конвенцією 1977 р. Завершальним етапом цієї роботи стала публікація низки звітів, у яких було висловлено пропозиції щодо внесення змін до Моделі конвенції та до її Коментарів.

Комітет з Питань Податків у 1991 р. визнав, що перегляд Моделі Конвенції

та Коментаря став постійним процесом і тому вирішив розробити змінну Модель Конвенції, передбачаючи успішну та невідкладну актуалізацію, без очікування повного перегляду. Відтак, уже в 1992–1997 рр. до Типової конвенції ОЕСР і коментарів до неї були внесені деякі зміни та доповнення. У результаті оприлюдення цієї конвенції, Рада ОЕСР звернулася із проханням до її держав-членів докласти нових зусиль для укладення угод із країнами ОЕСР, з якими у них ще не має угоди, і переглянути на підставі нової Типової конвенції чинні угоди. Окрім того, Рада рекомендувала проаналізувати можливість укладення між країнами-членами ОЕСР багатосторонньої конвенції, яка ґрунтувалася б на опублікованій Типовій конвенції 1977 р. Проте з часом, від цієї пропозиції відмовилися через значні розбіжності між інтересами країн, що входили до ОЕСР. Наразі ОЕСР рекомендує вирішувати податкові питання переважно через укладення двосторонніх податкових угод [26, с. 27].

Проєктом двосторонньої податкової угоди, яка має вміщувати 30 ключових статей, є Типова модель Конвенції ОЕСР, яку переважно використовують як базовий документ для підготовки та початку переговорів між зацікавленими державами, але який не є для них обов’язковим. На практиці сторони, які домовляються, часто відходять від рекомендацій, що містяться у Типовій моделі. Типова модель Конвенції ОЕСР має неабияке значення для міжнародної податкової спільноти, позаяк вона не лише заклала ключові принципи усунення та уникнення подвійного оподаткування, а й надала змогу уніфікувати (стандартизувати) терміни, поняття, критерії, які є базовими для світових податкових спеціалістів.

Типова Конвенція ОЕСР 1977 р. зорієнтована на те, що держави, які домовляються мають приблизно однаковий рівень економічного розвитку і відносно збалансовані відносини в сфері зовнішньої торгівлі та інвестицій, що є її суттєвим недоліком. Принцип резиденства є центральним у Типової моделі, який означає, що, по-перше, країна-джерело доходу звузить сферу застосування своєї юрисдикції при оподаткуванні доходів, отриманих із джерел у цій країні,

по-друге, країна-джерело значно знизить свої податкові ставки на ці доходи. Звісно, що зазначений підхід не враховував інтересів країн, що розвиваються, а тому цілком об'єктивним є й результат, адже до 60-х років було укладено дуже мало угод між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються [113, с. 70].

Так як Рада з економічного та соціального розвитку ООН розуміла необхідність створення умов для стимулювання інвестицій в країни, що розвиваються, то наприкінці 60-х років було розпочато роботу зі створення альтернативної Типової моделі Конвенції про уникнення подвійного оподаткування для країн, що розвиваються. Генеральний секретар ООН 1968 р. згідно з резолюцією ЕКОСОР 1273 (XLIII) від 4 серпня 1967 р. утворив Групу експертів з метою підготовки рекомендацій про укладення податкових угод між промислово розвинутими країнами та країнами, що розвиваються. У результаті, у грудні 1979 р. на восьмій пленарній сесії Групи експертів була прийнята Типова конвенція ООН, яка є офіційним рекомендаційним документом ООН для регламентування податкових відносин між промислово розвинутими країнами та країнами, що розвиваються. А у 1980 р. текст цієї конвенції, а також рекомендації та коментарі експертів були поширені серед держав-членів ООН.

Надалі Типова конвенція ООН почала використовуватися як основа для нових податкових угод, які укладалися між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються, а також для відносин між країнами, що розвиваються з обох сторін. Взявши як приклад цю конвенцію, як наслідок, були внесені певні поправки і до тексту Типової конвенції ОЕСР 1977 р. Разом з цим, варто наголосити на певну схожіть між Типовою конвенцією ОЕСР та Типовою конвенцією ООН, оскільки вони ґрунтуються на схожій концептуальній та методологічній основі, яка оперує однаковими категоріями та використовує аналогічні терміни. На основі моделі Типової конвенції ООН уже укладено понад 450 податкових угод [80, с. 588].

Окрім цього, ці дві моделі Типових конвенцій як ОЕСР, так і ООН – спрямовані на апробацію нових двосторонніх податкових конвенцій. Варто

наголосити, що наразі вже є третя Типова податкова конвенція, яка відіграє помітну роль у світовій податковій практиці, це – Типова конвенція США (в останній редакції 1981 р.), в яка, на думку експертів, за змістовним наповненням має багато спільного із Конвенцією ОЕСР, хоча й деякі відмінності мають принциповий характер [113, с. 71].

США протягом всього історичного періоду при укладенні договорів про уникнення подвійного оподаткування з іншими державами брали за основу багато модельних конвенцій. Дуже часто основою для укладення податкових договорів обираються моделі, які були розроблені ще у 1977 р. чи 1981 р. (американська модель) [318]. Ще раніше багато типових конвенцій було розроблено на рівні регіональних організацій, приміром, проєкт багатосторонньої конвенції для франкомовних країн Африки, розроблений під егідою Франції 1964 р., Типова податкова угода Британської співдружності націй 1964 р., Конвенція про усунення подвійного оподаткування між країнами-членами Андської групи (Асоціація вільної торгівлі латиноамериканських країн, куди входять Болівія, Колумбія, Перу, Чилі, Венесуела, Еквадор), типовий проєкт аналогічної угоди для відносин країн, що входять до Андського пакту, з іншими країнами 1971 р. та ін. [47, с. 47].

Крім того, існує низка багатосторонніх податкових конвенцій: ОСАМ − Генеральна угода з фіскального співробітництва, укладена 1971 р. між деякими африканськими франкомовними країнами, дві податкових угоди в 1977 та 1978 рр. країн Ради економічної взаємодопомоги і Скандинавська конвенція з доходу і капіталу між Данією, Фінляндією, Швецією, Ісландією і Норвегією, прийнята 1983 р. і змінена в 1987 і 1989 рр. (того року до конвенції приєдналися Фарерські острови), багатостороння Конвенція щодо взаємної адміністративної допомоги в податкових питаннях, створена в Європейській раді на основі першого проекту, підготовленого Комітетом з фіскальних справ[156, с. 49].

Типова конвенція ОЕСР 1977 р. не є повноцінним джерелом міжнародного оподаткування в жодній з держав, оскільки призначена бути рекомендаційною формою двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування. Однак,

оскільки більшість угод про уникнення подвійного оподаткування, які розглядаються у нашому дослідженні засновані саме на Типовій конвенції ОЕСР, її роль у правовому регулюванні податкових правовідносин з іноземним елементом в Україні єдосить високою. Слід відзначити, що на сьогодні саме ця модель покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розроблену Міністерством фінансів України, який відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 12.11.1993 року № 921 „Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів і майна та запобіганням ухиленням від сплати податку”повинен використовуватися під час проведення переговорів та підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України [186].

Слід зазначити, що окрім Типової конвенції ОЕСР 1977 р. у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку були також підготовлені інші рекомендаційні форми міжнародних договорів з податкових питань, зокрема Типова конвенція про надання взаємної адміністративної допомоги в податкових питаннях (1981), Типова конвенція з нерухомомумайну, спадщини і дарування (1983), і нарешті, Типоваугода про обмін інформації з податкових питань 2002 р.

У грудні 1979 р. на 8-й пленарній сесії групи експертів була прийнята Типова конвенція ООН, щоє офіційним рекомендаційним документом ООН для врегулювання податкових правовідносин між промислово розвинутими країнами і країнами, що розвиваються. Текст цієї конвенції, а також рекомендації і коментарі експертів були поширені між державами-членами ООН у 1980 році. Відповідно, в літературі дана конвенція одержала назву Типової конвенції ООН[5, с. 17].

Нарешті, окремої уваги заслуговує Типова конвенція про запобігання подвійного оподатковування США, розроблена Департаментом фінансів США на основі Типової конвенції ОЕСР 1977 р. з урахуванням традицій американського національного податкового законодавства, вперше опублікована 16 червня 1981 р., що одержала найменування Типової конвенції

США 1981 р. 17 липня 1992 р. було офіційно оголошено про припинення використання Типової конвенції США 1981 року, як моделі для Податкових угод, що укладаються Сполученими Штатами, і тільки 20вересня 1996 р. була опублікована нова Типоваконвенція США, що застосовується і в наш час.

Як Типова конвенція ОЕСР, так і типові конвенції ООН і США побудовані за єдиним принципом, тотожні за структурою, але відрізняються за змістом. Наприклад, згідно з типовим договором ОЕСР місцем постійного перебування вважається місце фактичного управління корпорацією, а згідно з типовим договором США – місце її реєстрації. Типовий договір ОЕСР дає змогу подвійного оподаткування, а й дала змогу уніфікувати і стандартизувати терміни, поняття і критерії, якими користуються податкові фахівці в усьому світі.

Станом на сьогодні існує низка багатосторонніх податкових конвенцій: ОСАМ − Генеральна угода з фіскального співробітництва, укладена в 1971 р. між деякими африканськими франкомовними країнами; 2Податкові угоди (1977 й 1978 років) країн Ради економічної взаємодопомоги; Скандинавська конвенція з доходу й капіталу між Данією, Фінляндією, Швецією, Ісландією й Норвегією, прийнята в 1983 р. (змінена в 1987 й 1989 роках) (того року до конвенції приєдналися Фарерські острови), багатостороння Конвенція щодо взаємної адміністративної допомоги в податкових питаннях, створена в Європейській раді на підставі першого проекту, підготовленого Комітетом з фіскальних справ[156, с. 49].

Типова конвенція ОЕСР 1977 р. не є повноцінним джерелом міжнародного оподаткування в жодній з держав, оскільки вона призначена бути рекомендаційною формою двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування. У той же час, оскільки більшість угод про уникнення подвійного оподаткування, що розглядаються в цьому дослідженні, засновані саме на Типовій конвенції ОЕСР, її роль у правовому регулюванні податкових правовідносин з іноземним елементом в Україні єдосить високою. Зараз саме цю модель покладено в основу розробленого Міністерством фінансів України

проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку.Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 12 листопада 1993 р., № 921 „Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобіганням ухиленням від сплати податку" цей правовий документ повинен використовуватися під час проведення переговорів і підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України [186].

Слід зазначити, що поруч з Типовою конвенцієюОЕСР 1977 р. в рамках цієї Організації були підготовлені інші рекомендаційні форми міжнародних договорів з податкових питань, зокрема, Типова конвенція про надання взаємної адміністративної допомоги в податкових питаннях (1981 р.), Типова конвенція з нерухомомогомайна, спадщини й дарування (1983 р.), Типоваугода про обмін інформації з податкових питань (2002 р.).

У грудні 1979 р. на 8-й пленарній сесії зазначеної Групи експертів прийнято Типову конвенцію ООН,яка стала офіційним рекомендаційним документом ООН для врегулювання податкових правовідносин між промислово розвиненими країнами і країнами, що розвиваються. У 1980 р. її текст, а також рекомендації й коментарі експертів були поширені між державами–членами ООН. У правових джерелах ця конвенція отримала назву Типової конвенції ООН[5, с. 17].

Окремої уваги заслуговує Типова конвенція про запобігання подвійного оподатковування, розроблена Департаментом фінансів США на підставі Типової конвенції ОЕСР 1977 р. з урахуванням традицій американського національного податкового законодавства. Уперше вона опублікована 16 червня 1981 р., одержала найменування Типова конвенція США 1981 р. А 17 липня 1992 р. було офіційно оголошено про припинення їївикористання як моделі для податкових угод, що укладаються США. І тільки 20вересня 1996 р. було опубліковано нову Типовуконвенцію США, що застосовується й зараз.

Типова конвенція ОЕСРі Типові конвенції ООН та США побудовані за

єдиним принципом, вони тотожні за структурою, алерізняться між собою змістом. Наприклад, згідно з Типовим договором ОЕСР місцем постійного перебування вважається місце фактичного управління корпорацією, а згідно з Типовим договором США – це місце її реєстрації. Типовий договір ОЕСР надає змогу застосовувати метод звільнення від сплати податку (exemption method) і кредитний метод (credit method), а Типовий договір США – лише останній метод. Типовий договір ОЕСР розширює свою дію – стосовно податку на прибуток – на територію всієї держави без урахування місцевої податкової юрисдикції, а Типовий договір США не охоплює законів штатів про податок на доход[229, с. 126–127]. У рамках порівняльно-правового аналізу організаційних елементів системи уникнення подвійного оподаткування будемо наголошувати й на відмінності між Типовими конвенціями ОЕСР, США й ООН.

Специфіку співвідношення міжнародної і внутрішньої норм податкових угод можна пояснити тим, що одні держави (Великобританія, Канада, Норвегія, США) дотримуються дуалістичної доктрини, інші (Бельгія, Болгарія, Греція, Іспанія, Кіпр, Нідерланди, Росія, Словенія, Україна, Франція, ФРН, Хорватія) – моністичної.

Відповідно до дуалістичної доктрини право міжнародне і внутрішнє становлять собою різніправопорядки. Суди держав, де вона переважає, вправі тлумачити й застосовувати тільки внутрішні норми права й не можуть прямо посилатися на податкові угоди. У такому разі може виникнути проблема, пов’язана з вибором між цими нормами, якщо їх конфлікт має місце, наприклад, через упущення чи хибне (неправильне) трактування положень податкової угоди у внутрішньому законодавстві.

У державах, які надають перевагу дуалістичній доктрині, при колізії норм міжнародних податкових угод і норм внутрішнього законодавства можуть превалювати внутрішні закони. Така ситуація спостерігається, приміром, у Великобританії, за умови, якщо звільнення, передбачене в міжнародній податковій угоді, недостатньо чітко позначено для його застосування до конкретного стягнення податку абоякщо закріплене в такій угоді звільнененя не

дозволенозаконодавством Великобританії[31, с. 75].У США можуть мати пріоритет внутрішні податкові закони, прийняті після вступу в силу відповідної міжнародної податкової угоди.

Вважаємо, що в державах, що застосовують дуалістичну доктрину, суддям необхідно враховувати характер відносин, які регулюються податковими угодами, і тлумачити внутрішні закони таким чином, щоб вони узгоджувалися зтакими угодами. В іншому випадку порушуються фіскальні інтереси інших держав, що мають можливість на підставі взаємності відмовити в застосуванні до громадян держав, які не дотримуються міжнародних зобов'язань, більш пільгового режиму оподатковування за міжнародною податковою угодою.

Прихильники моністичної доктрини визнають єдність міжнародного і внутрішнього права як частин однієїйтієї ж системи норм. Наприклад, угорський учений К. Надь відзначає, щоправо кожної держави складається з 2-х юридичних систем – внутрішньодержавної і міжнародної юридичної системи держави, охоплюючи разом відповідну єдність – право країни.

Утім, держави, що застосовують такий підхід і поряд із внутрішніми нормами визнають норми міжнародних договорів частиною свого права, не завжди вирішують питання колізії таких норм на користь договірних сторін. У законодавстві таких держав часто передбачається верховенство міжнародних податкових угод. Наприклад, у ст. 55 Конституції Франції говориться, що міжнародні договори або угоди, належним чином ратифіковані або схвалені, з моменту їх опублікуваннямають силу, яка перевищує силу внутрішніх законівза умови застосування кожної угоди абодоговору іншою стороною. Аналогічне положенняміститься й у ст. 66 Конституції Нідерландів, ст. 28 Конституції Греції, у ст. 96 Конституції Іспанії, ст. 15 Конституції РФ.

Однак деякі держави, як наприклад, Бельгія, Нідерланди, Франція, ФРН, Швейцарія, Японія, дотримуються принципу „*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*"(„наступний загальний закон не скасовує раніше прийнятий спеціальний"). У цих країнах у першу чергу діють спеціальні норми, на відміну від загальних. Оскільки податкові угоди мають більш спеціальний характер, на

відміну від внутрішніх податкових законів, вважається, що вони мають і більшу юридичну силу,ніж пізніше прийняті податкові закони, якими не регулюється міжнародне оподатковування. Проте це правило застосовується, доки не прийнято закону, який прямо скасовує або змінює положеннятієїчи іншої міжнародної податкової угоди. Таким чином, у подібному випадку мета, заради якої укладається податкова угода, стає недосяжною.Ось чому, на нашу думку, державам варто утримуватися від застосування названого принципу при регулюванні проблеми міжнародного подвійного оподаткування, що забезпечить дотримання інтересів їх платників податків.

Перейдемо до розгляду міжнародно-правових норм, що знайшли своє вираження в міжнародних порядках і загальних правових принципах. При вирішенні питання щодо їх статусу у внутрішньому праві одні держави (Албанія, Болгарія, Італія, Португалія, Росія, ФРН) визнають їх пріоритет над усіма іншими актами, незалежно від того, прийняті вони раніше чи пізніше; інші (Великобританія, Люксембург, США, Швеція, Фінляндія) вважають, що міжнародні законодавчі акти мають більш високий статус[31, с. 74–76].

До загальних засад подолання подвійного оподаткування належать також положення, що стосуються співвідношення норм,регулюючих оподаткування, й норм міжнародних договорів з нормами податкового законодавства України, Конституцією якої визнано чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, частиною національного законодавства[73, ст. 9]. Це пояснюється бурхливим розвитком міжнародного співробітництва й тенденціями глобалізації, що мають місце у світі в останні роки. Співпраця України з іншими державами у податковій сфері зумовлена важливість міжнародних договорів із цих питань, надала їм статусу вагомого джерела податкового права. Процеси інтеграції потребують ґрунтовного переосмислення багатьох сталих податкових важелів і механізмів, що формувалися в Україні протягом багатьох років. Це покликано потребою їх уніфікації з метою усунення подвійного оподаткування і створенням умов для ефективного і взаємовигідного співробітництва України з іноземними

державами.

У процесі укладання міжнародних договорів та угод установлюються взаємні права й обов'язки між сторонами, фіксуються норми, якими будуть вони керуватися у своїх відносинах. При цьому держави припускають урегулювання як існуючих, так і майбутніх відносин. Статус міжнародних договорів в упорядкуванні відносин оподаткування може бути різним. По-перше, вони можуть мати рівну силу із внутрішніми законами. У зв'язку із цим Г. В. Петрова відзначала, що в низці держав норми внутрішнього законодавства можуть превалювати над положеннями належним чином ратифікованихміжнародних угод, які вступили в законну юридичну силу. Приміром, у США норми про оподаткування доходу від приросту вартості нерухомого майна при його відчуженні у деяких випадках превалюють над положеннями міжнародних угод»[167, с. 282]. По-друге, міжнародні договори можуть мати вищу юридичну силу порівняно з національним законодавством. Для України характерним є саме другий випадок.

Аналізуючи співвідношення у сфері оподаткування національного законодавства України й ратифікованих міжнародних договорів, М. П. Кучерявенко справедливо відзначає, що, фіксуючи наявні правила поведінки, міжнародний договір додає їм конкретної форми вираження, тобто на базі вже існуючої норми права створюється нова договірна норма. При цьому зміст і механізмзастосування останньої вже багато в чому налагоджений, а має місце лише деталізація особливостей її застосування. Учений також справедливо акцентує увагу на вагомості міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування. На його думку, вказані правочини цього виду зачіпають специфіку вже діючих і відомих податкових механізмів та режимів. Вони не встановлюють нових податків, кардинально не змінюють їх правових механізмів, а лише сприяють консолідації взаємних інтересів сторін при провадженні спільної діяльності у царині оподаткування[81, с. 545–546].

Спеціальні правила спрямовані на протидію певній поведінці зобов'язаних осіб, яка спрямовується на обхід положень чинного податкового законодавства

(*specific anti-abuse (anti-avoidance) provisions (rules*). Першими засобами боротьби з подоланням подвійного оподаткування були спеціальні законодавчо закріплені правила, якімістились у текстах відповідних законодавчих актів із самого початку або вносилися туди після аналізу практики уникнення оподаткування. На прикладі досвіду багатьох країн можна стверджувати, що саме такі положення вважаються найменш суперечливим заходами, оскільки вони чітко вказують на недозволену поведінку платників податків, з якою треба боротися.

Міжнародне співробітництво між владою різних країн щодо податкових питань дозволяє розв'язувати спірні питання, що стосуються подвійного оподаткування й застосування податкових законів, обмінюватися інформацією з метою недопущення ухиляннявід сплати податків, провадити діяльність по боротьбі з міжнародною злочинністю в цій сфері. Більше того, співпраця на міжнародному рівні у формі укладення міжнародних податкових угод сприяє закріпленню гарантій щодо незастосування дискримінаційного оподаткування до громадян і резидентів договірних країн. Ці зобов'язання є надзвичайно важливою умовою, що забезпечує виконання різних економічних угод і домовленостей, спрямованих на гарантування свободи торгівлі, оскільки вони стосуються всіх податків, а не тільки тих що охопленітією чи іншою угодою.

Критично вивчивши коло осіб, на які поширюється та чи інша міжнародна угода, звертаємо увагу на неоднакове становище платників податків і податкових органів.Справа в тому, що для використання конкретних привілеїв, які надаються міжнародним договором, платник податків повинен підтвердити свій статус або право на їх отримання шляхом подання відповідної заяви. Фактично ж, платники не зобов'язані користуватися положеннями податкових угод, адже це їх право, а не обов'язок. Податкові ж органи, навпаки, зобов'язані у випадку протиріччя норм національного законодавства й міжнародних договорів користуватися саме останніми. При порушенні цього правила через процедуру так званої взаємної згоди їхдії можуть бути відкориговані вповноваженими органами держави платника перебування або компетентними

органами іншої договірної держави.

Податкові угоди, в принципі, не вправі вводити нові податки, підвищувати діючі або яким-небудь іншим чином збільшувати податковий тягар платників останніх. Серед міжнародних угод, що впорядковують податкові відносини, логічно виділити 3 групи: а) умовно податкові угоди, що регулюють питання оподаткування поряд з іншими, які не становлять предмет податкового або фінансового права; б) загальноподаткові угоди, що присвячені загальним проблемам оподаткування між договірними країнами. Яскравим їх прикладом є угоди про усунення подвійного оподаткування; в) обмежено-податкові угоди, присвячені питанням застосування механізмів оподаткування по конкретному виду податку, платника або об'єкта оподаткування.Незважаючи на деякі особливості, що характеризують кожну із цих угод, вони різняться між собою доволі традиційною структурою[80, с. 589–592].

Як підкреслює С. Г. Пепеляев, міжнародний договір щодо податкового права є найважливішим джерелом останнього[114]. У той же час, він має подвійну природу: з одного боку, він регулюється міжнародним правом, а з другого – стає складовою частиною національного податкового законодавства після його ратифікації вповноваженим державним органом (в Україні – її Верховною Радою). У договорах про усунення подвійного оподаткування наводиться перелік податків, на які поширюється Конвенція. У її статті «Загальні положення» розкривається, що саме розуміється під такими термінами як «договірні–країни»; «громадянин»; «фізична чи юридична особа»; «компанія»; «компетентний орган»; «міжнародні перевезення» і т.д.

Склад подібних договорів поряд із традиційними категоріями («громадянин», «резидент», «особа» тощо) виділяє й такі досить специфічні, характерні тільки для таких угод поняття, як, приміром, «постійне представництво». Причому своєрідність статусу подібного учасника процесів усунення подвійного оподаткування і його правового регулювання зв'язується з тим, що під цим позначенням розуміється як суб'єкт, так і вид діяльності – «постійне представництво».

Термін «представництво» міститься в текстах багатьох податкових угод. Але там він є результатом неправильного перекладу іноземного тексту. У цій частині російська версія податкових угод неуатентична іноземним версіям цих угод. Історично розглядуваний термін з'явився в податкових угодах СРСР на наполегливу вимогу МЗС, яке не могло в ті часи (початок 70-х років, коли проходили переговори за висновком перших податкових угод із ФРН, США і Фінляндією) навіть припустити, що зарубіжні фірми можуть здійснювати в Радянському Союзі яку-небудь комерційну діяльність, крім відкриття офісів із чисто представницькими функціями[48, с. 187–189].

Дійсно, з англійїської цей термін означає – «*permanent establishment*– виробнича або ділова точка, база, установа, підрозділ, відділення (підприємства)» або «ділова установа» (ПДУ), але ніяк не «представництво» або яка-небудь інша установа, так би мовити представницького характеру. Лише в одній угоді (США) цей термін перекладався раніше з англійської мови як «представництво». У той же час у коментарях для Конгресу міністерство фінансів США особливо обмовлялося, що під цимсловом завжди буде матися на увазі інше, загальноприйняте поняття. Із нової угоди (США) тексту термін «представництво» остаточно вилучено, сторони, що домовляються повернулися до звичного для англійської мови терміну, в якому на «представництво» немає ніякого навіть натяку.

Зазначимо, що в податковому законодавстві багатьох країн (наприклад, США, Великобританії, Франції, Італії, Швейцарії та ін.) поняття «постійна ділова установа» просто немає. В інших країнах, податкове право яких це поняття застосовує, воно трактується широко: у Японії, приміром, навіть номер у готелі, який регулярно використовується для переговорів та укладання угод, може йменуватися як «постійна ділова установа» для іноземної особи.

Найчастіше податкові закони не надають ніякого значення місцю юридичної реєстрації фірми. Фірма визнається повноцінним платником податків у відповідній країні, якщо вона здійснює в ній діяльність,має в ній своє місце управління, або якщо в цій країні постійно перебуває керуючий цієї

фірми. Деякі держави визнають своїми платниками податків навіть ті фірми, які тільки належать резидентам цих країн.У низці країн сам факт здійснення діяльності іноземною фірмою служить достатньою підставою для залучення її до оподаткування. Наприклад, законом Великобританії визнається оподатковуваною діяльність іноземних фірм, що полягає в одержанні доходів від використання майна або майнових та інших прав, від будь-яких операцій, здійснюваних через відділення або агента. У США будь-яка діяльність іноземної особи, здійснювана безпосередньо нею, її найманими працівниками або агентом, який діє з її доручення, вважається достатньою підставою для залучення його до оподаткування. У деяких статтях Кодексу внутрішніх доходів США ознакою такої діяльності вважається наявність офісу на території США, але при цьому обмовляється, що таким офісом може бути проста присутність представника фірми або її агента на території країни. Зрозуміло, якщо в міжнародних угодах названих країн існує поняття «ділова установа», то у двосторонніх відносинах з відповідною державою використовуєтьсяця концепціяна умовах і в порядку, передбачених угодою[48, с. 189].

Для реалізації режиму подолання подвійного оподаткування категорія «постійне представництво»вживається в розумінні постійного місця комерційної діяльності, через яке резидент в одній Договірній державі, незалежно від того, є він у ній юридичною особою чи ні, повністю або частково здійснює комерційну діяльність у другій Договірній державі. Поняття «постійне представництво», включає: місцезнаходження дирекції, відділення, контору, фабрику, майстерню, шахту й нафтову або газову свердловину, кар'єр або будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів, магазин або іншу споруду, використовувану для продажу товарів. А ось будівельний майданчик або будівля, монтажний або складальний об'єкт, обладнання або бурова установка, судно, яке використовується для розвідування чи розробки природних ресурсів, утворюють постійне представництво лише в тому разі, якщо вони існують понад 6 місяців.

Постійне представництво не вважається таким, якщо воно включає

утримання:

а) споруд виключно з метою використання, зберігання, показу або поставки товарів чи виробів, що належать резидентові країни;

б) запасів товарів або виробів, що належать резидентові, виключно для їх зберігання, показу або поставки;

в) запасів товарів або виробів, що належать резидентові, виключно з метою переробки іншою особою;

г) постійного місця діяльності виключно для закупівлі товарів чи виробів або з метою збирання інформації для резидента;

д) постійного місця діяльності виключно для здійснення для резидента будь-якої іншої діяльності підготовчого або допоміжного характеру;

е) постійного місця діяльності виключно з метою здійснення будь-якої комбінації видів діяльності [69].

Поняття «постійне представництво» є одним з найважливіших у договорах про запобігання подвійного оподаткування.Особливість його застосування зумовлена тим, що воно використовується на межі декількох джерел податкового права й міститься як у міжнародних договорах, що стосується, приміром, уникнення подвійного оподаткування, так і у відповідних законах. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»(утратив чинність) постійним представництвом нерезидента в Україні визнавалося постійне місце його діяльності, через яке повністю або частково здійснювалася його господарська діяльність на території України. До постійних представництв Законом віднесено: місце управління, філіал, офіс, завод, фабрика, майстерня, шахта, нафтова чи газова свердловина, кар'єр або інше місце розвідування чи видобутку корисних копалин. З метою оподаткування їх доходів до постійних представництв прирівнюються резиденти, які мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення в останнього цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від свого імені; утримувати (зберігати) запаси товарів, що йому належать, зі складу яких здійснюється їх поставка від його імені).Це не

стосується резидентів, що мають статус складу митниці). Резиденти, які з метою оподаткування прирівнюються до постійних представництв, не підлягають додатковій реєстрації як платники податку у податкових органах[185].

У податкових угодах України термін «представництво» доцільно зовсім не використовувати. Це дозволить уникнути багатьох непорозумінь і колізій в інших розділах податкового права. Замість нього варто оперувати поняттям (категорією) «постійна ділова установа» (з можливих еквівалентів – «завод», «заклад» (діловий) – як окремі підрозділи юридичної особи, яка займається господарською діяльністю). Ця категорія точно відповідає букві закону–податкової угоди (в її іншомовному варіанті) та її змісту, як це підтверджується всім змістом останньої (її так званими матеріальними статтями), а також коментарями й інструкціями, якими супроводжує цей документ кожна зі сторін. Формальне обґрунтування пропозиції такої заміни полягає в тому, що за умовами міжнародного договору обидва різномовних тексти договору мають рівну законну чинність, але у випадку розбіжностей змістовного характеру (що й має місце саме в такому випадку) перевагу отримує те трактування терміна, яке підтримують обидві сторони. Оскільки в наведеному випадку «представницьку» сторону терміна вони одностайно відкидають, то й сам термін «представництво» має бути вилучений з обігу або, принаймні, не вживатися без застережень, що з метою оподаткування кожного разу цей термін використовується як повний еквівалент поняття «постійна ділова установа» й не повинен сприйматися як щось таке, що має «представницький» відтінок або пов'язане з виконанням якихось представницьких функцій.

Для оподаткування комерційної (підприємницької) діяльності Типова конвенція ОЕСР 1977 р. рекомендує, щоб прибутки від такої діяльності, одержувані резидентом однієї держави, могли обкладатися податками в іншій державі тільки у випадку, якщо він здійснює в цій іншій державі свою діяльність через «постійну ділову установу», яка там знаходиться. Причому оподаткування в такому разі має обмежуватися лише доходами, що належать

цій «постійній діловій установі»[48, с. 182–184].

Таким чином, категорія «постійна ділова установа» є ключовою при встановленні можливості залучення суб’єкта до оподаткування в іншій країні. У минулому це поняття використовувалося для розмежування податкової юрисдикції між місцевою владою, яка обкладала прибутковими податками відділення компаній, діяльність яких мала загальнонаціональний характер (наприклад, у США, Швеції, Німеччині та ін.). Згодом воно стало застосовуватися національною владою під різними назвами– «фіксована база», «постійне місце діяльності» тощо – з метою обкладання податком іноземних фірм і нарешті потрапило в податкові угоди. У Типовій конвенції ОЕСР 1977 р. розглядуваній правовій категорії приділяється спеціальна стаття під назвою«Постійна ділова установа». У цій статті це поняття тлумачиться як будь-яке постійне місце діяльності, через яке здійснюється вся діяльність або якась її частина.

З огляду на особливу складність узгодження інтересів сторін щодо досліджуваних питань автори вказаної Конвенції пропонують лише зразкову схему статті і список деяких об'єктів, які завжди становлять собою «постійну ділову установу», а також указують на деякі винятки із цього поняття. Загальне повноваження не обов'язково означає повне або виключне представництво іноземної особи з усіх питань. Навіть часткове представництво може бути кваліфіковано як утворення «постійної ділової установи». Такий висновок було зроблено в Роз'ясненні № 55-282 податкової служби США стосовно ситуації, коли канадська компанія через свого представника, наділеного відповідними повноваженнями, купувала і продавала у США цінні папери й акції. Разом із тим агенти, які торгують за цінами й умовам, заздалегідь установленим їх компанією-патроном, як правило, не розглядаються які її «постійна ділова установа»[48, с. 183].

Провадження діяльності в іншій державі через незалежних агентів або брокерів практично гарантує від залучення до оподаткування на підставі «постійної ділової установи», але за умови, що ці суб’єкти діють у рамках своєї

звичної діяльності й одержують справедливу винагороду за послуги. Така норма, існуюча у внутрішньому податковому законодавстві, зазвичай включається й до податкових угод, щоб підкреслити, що використання послуг юридично й економічно незалежних агентів гарантує непоширення на ці відносини правил про залежних агентів. У цьому разі незалежний агент повинен обслуговувати, як мінімум, декількох патронів, отримуючи від них винагороду по ринкових ставках. Якщо ж агент виконує доручення, наприклад, тільки одного патрона або його робота оплачується по ставках, що відрізняється від ринкових, податкова влада може визнати його залежним агентом і визнати «постійною діловою установою».

Постійне представництво у справі оподаткування розглядається як таке у випадках, коли воно не займається діяльністю підготовчого або допоміжного характеру, а саме: а) містить запаси товарів і виробів з метою їх зберігання, демонстрації, поставки; б) закуповує товари й вироби; в) займається діяльністю на користь головної компанії; г)збирає інформацію тощо. Перелік видів діяльності, що міститься в міжнародних договорах про запобігання подвійного оподаткування, є винятком. Будь-яку діяльність, не внесену до цього переліку, треба розглядати як таку, що приводить до утворення постійного представництва[33, с. 121].

Підготовчий і допоміжний характер діяльності відділення може бути визначений залежно від основної діяльності зарубіжної організації. Діяльність відділення, мета якого прямо збігається з підприємницькою метою самого підприємства (приміром,добуванням доходу в Росії), не може бути визнана такою, що має підготовчий і допоміжний характер і є достатньою для утворення постійного представництва для оподаткування прибутку, якщо вона безпосередньо пов'язана з добуванням доходу.

У моделі Конвенції ОЕСР визначено, що в кожній Договірній державі до постійного представництва належить прибуток, який можна б одержати, якби підприємство було самостійним, окремим і зайнятим такою ж або аналогічною діяльністю за таких же або аналогічних умов»(ч. 2 ст. 7) [299, с. 175]. Подібні

положення містяться в укладених Україною міжнародних договорах про запобігання подвійного оподаткування. Отже, оперуючи поняттям «постійне представництво», міжнародні договори про запобігання подвійного оподаткування враховують не тільки діяльність відділення іноземної організації, й її результат, тобто отриманий дохід.

Іноземна компанія за умовами Угоди про запобігання подвійного оподаткування не є платником податку на прибуток. Положення про обчислення останнього на підставі видатків від підготовчої або допоміжної діяльності, які використовував податковий орган, у такому випадку не можуть бути застосовані. Об'єкт обкладання податком на прибуток організацій виникає, коли діяльність представництва іноземної фірми виходить за межі представницьких функцій.

Перевищення представницької діяльності має місце, коли представництво займається діяльністю, прямо спрямованою на одержання іноземною фірмою підприємницького доходу. У зв'язку зі здійсненням підприємницької діяльності через українське відділення іноземна фірма стає платником податку на прибуток. Тому факт наявності представництва іноземної фірми та її діяльності по контрактах з українськими контрагентами, укладених у результаті підготовчої й допоміжної діяльності відділення, не утворює доходу, підлягаючого оподаткуванню. Для виникнення об'єкта оподаткування підприємницька діяльність зарубіжної фірми повинна повністю або частково виконуватися самим представництвом в Україні.

У податковому праві до кінця не вирішеним залишається питання, яку діяльність можна розглядати як діяльність через постійне представництво. Не дає на нього чіткої відповіді й судова практика. У першу чергу необхідно відзначити, що договори про запобігання подвійного оподаткування містять положення, що діяльність іноземної компанії, проведена через постійне представництво, має бути комерційною або підприємницькою. З урахуванням цього для оподаткування важливим залишається факт безпосереднього зв'язку об'єкта оподаткування – прибутку зарубіжної організації – з діяльністю її

локального відділення, що має комерційну або підприємницьку мету. Слід відмітити ще одну важливу ознаку: для цілей застосування міжнародного договору про запобігання подвійного оподаткування не має значення, якою діяльністю займається контрагент іноземної організації, а також де й у якій формі вона одержує доходи. Наприклад, іноземна особа через представництво може закуповувати товари в Україні й реалізовувати їх за договором поставки іншій зарубіжній фірмі на експорт; у цьому разі оплата покупцем товару може поставлятися на рахунки постачальника, що знаходяться за кордоном.

Щоб правильно оцінити таку діяльність представництва, необхідно встановити підстави за яких організацією отримуються конкретно виражені доходи. Джерелами доходу можуть бути не тільки комерційні та інші угоди, спрямовані на одержання прибутку, й ті, що передбачають видатки, пов'язані з підготовкою й забезпеченням виробничого процесу. Такою діяльністю може бути виключно допоміжна діяльність представництва на користь головного офісу. У той же час остання віднесена угодами до діяльності, що не призводить до утворення податкової ознаки постійного представництва.

Розмежування діяльності на допоміжну й основну є можливим лише при оцінюванні всієї діяльності компанії. У деяких випадках саме діяльність головної організації за кордоном буде допоміжною до діяльності через постійне представництво. У зв'язку із цим видатки, понесені за кордоном, але пов'язані з діяльністю постійного представництва, враховуються при оподаткуванні прибутку, отриманого від діяльності саме цього представництва.

Таким чином, для правильного оцінювання діяльності іноземної організації з метою оподаткування слід приділяти увагу не стільки зовнішнім проявам цієї діяльності, скільки її внутрішньому виробничому процесу, щоб установити, як вона організована й у чому полягає причина одержання доходу. На підставі викладеного варто зауважити, що діяльністю, яку слід розглядати як здійснювану через постійне представництво, потрібно вважати будь-яку діяльність іноземної організації, яка використовує постійну базу на території України, безпосередньо спрямована на одержання доходів і пов'язана із ними.

Діяльність постійного представництва розглядається саме в податковому законодавстві у зв'язку з відсутністю будь-якої організаційно-правової форми, пов’язаної з діяльністю постійного представництва в інших галузях права [33, с. 128]. Установлення в податковому праві такої категорії грунтується на визнанні діяльності іноземної організації на території України аналогічною діяльністю української юридичної особи. Але постійне її представництво не стає від цього платником податків, оскільки в особі своїх відділень такою особою виступає сама іноземна організація.

Спираючись на викладені міркування, можемо стверджувати, що поняття «постійне представництво» потрібно розглядати як спеціальну характеристику об'єкта оподаткування, з наявністю якого в іноземної організації виникає обов'язок сплати податку. Прибуток виступає об'єктом оподаткування такої органзації, діяльність якої в Україні утворює постійне представництво;це і є доходи, одержані через нього, зменшені на зроблені ним видатки. Якщо постійне представництво повністю діє як самостійне підприємство, хоча й кероване з головного офісу, розташованого за кордоном, об'єкт (фінансовий результат) податку на прибуток формується в порядку, прийнятому щодо українських юридичних осіб.

Постійне представництво виступає в податкових відносинах резидентом, а тому вказівка національного законодавства й міжнародних угод на те, що податком обкладається прибуток, отриманий від діяльності постійного представництва, означає, що з метою обчислення податку місце одержання виручки не має значення: вона може бути отримана іноземною компанією як на банківський рахунок, відкритий на представництво, так і на зарубіжні рахунки й може надходити як від локальних, так і від зарубіжних контрагентів. Те ж саме можна сказати і про видатки, що належать до діяльності постійного представництва[31, с. 179].

За загальним правилом прибуток, отриманий іноземною організацією через постійне представництво, встановлюється прямим методом.Іншими словами, іноземний суб'єкт визначає податкову базу, керуючись загальними

положеннями на підставі даних регістрів бухгалтерського обліку (або інших документально підтверджених даних про об'єкти, що підлягають оподаткуванню або пов'язаних з ним) і спеціальними положеннями в тому ж порядку, що й українська юридична особа.

Як указує О. Ю. Кононов, зараз існують 2 основні методи віднесення прибутку до постійного представництва. Згідно з методом незалежного підприємства дохід, що належить до постійного представництва, обчислюється таким же чином, як він і розраховувався б у випадку, якби постійне представництво було б самостійною юридичною особою. Відповідно до фракційного методу дохід постійного представництва обчислюється на підставі сукупного доходу іноземної юридичної особи залежно від економічної ролі постійного представництв [72, с. 112].

Для практичної реалізації положень міжнародних договорів цілком очевидним є той факт, що головний офіс повинен передати інформацію про виручку від своєї діяльності представництву, щоб воно могло відбити виручку в регістрах податкового обліку. Л.В. Полежарова щодо цього висловлює іншу думку, стверджуючи, щовизначення прибутку, що належить постійному представництву, засновано на правилі, передбаченому угодами про запобігання подвійного оподаткування доходів і майна.Це говорить про те, що прибуток, який нараховується постійному представництву, повинен відповідати тому прибутку, який одержало б окреме й незалежне підприємство, зайняте тією ж або подібною діяльністю за таких же або подібних умовах. Отже, з валового доходу, отриманого в результаті реалізації товарів за зовнішньоторговельним контрактом, треба виділити певну частку, яка може бути віднесена виключно на маркетинг, супровід вантажів і т.д., тобто на ту діяльність, яка безпосередньо здійснюється постійним представництвом[175].

Під майновою базою розуміється інфраструктура на території відповідної держави, на підставі якої може здійснюватися підприємницька діяльність. У цьому разі йдеться саме про можливість її здійснення, оскільки для критерію майнової бази важливий не стільки факт провадження діяльності, скільки

підтвердження існування всього необхідного,щоб остання здійснювалась. При цьому інфраструктуру діяльності не слід плутати з її об'єктом, під яким розуміються сировина, матеріали, а також інше майно, що використовується з метою проведення або реалізації товарів (робіт, послуг). За загальним правилом об'єкт діяльності аж ніяк не підтверджує намір здійснення підприємницької діяльності, тоді як створення майнової бази свідчить про наявність цього наміру. Як наслідок–об'єкт діяльності не тягне за собою виникнення постійного представництва, майнова база в переважній більшості випадків призводить саме до такого результату. Одночасно необхідно враховувати, що не будь-яка інфраструктура, на підставі якої здійснюється підприємницька діяльність, підлягає кваліфікації як майнова база, адже в податковій угоді можуть бути передбачені певні вийняткищодо цього. Так само не можна вести мову і про наявність майнової бази як про безумовну презумпцію утворення постійного представництва. В остаточному підсумку питання визначення існування або відсутності постійного представництва у відповідній державі вирішується в кожному окремому випадку,при чому на підставі не тільки критерію майнової бази, й сукупності супутніх обставин і чинників.

Тривалий час критерій просторової визначеності був досить формальним: постійне представництво визнавалося тільки за наявності безпосереднього зв'язку між майновою базою й місцевістю. Зазнавши певної трансформації, цей критерій тепер ґрунтується на теорії бази, згідно з якою в межах юрисдикції держави повинен перебувати центр життєвих інтересів (база) відповідної особи. Означена теорія застосовується як до класичних форм діяльності, так і до її видів, що характеризуються необхідністю постійного переміщення (наприклад, будівництво автодоріг, трубопроводів тощо). При цьому навіть якщо діяльність підприємства в певній державі вимагає деяких переміщень, але центр життєвих інтересів буде залишатися незмінним, це може викликати виникнення постійного представництва [72, с. 46–48].

На додаток до критеріїв майнової бази і просторової визначеності кваліфікуючим чинником для визнання виникнення постійного представництва

є віднесення аналізованих категорій підприємницької діяльності до певного виду, а саме до матеріальної, допоміжної або агентської діяльності. У рамках ст. 5 Типових конвенцій ОЕСР, США й ООН кожному із зазначених видів діяльності присвячено, як мінімум, окремий параграф.

Так, під матеріальним видом розуміється фіксоване місце ведення підприємницької діяльності – місце управління, відділення (філія), контора, завод, майстерня, вугільна шахта, нафтова або газова свердловина, кар'єр або будь-яке інше місце (об'єкт) розробки корисних копалин. Список цей є далеко не повним і скоріше ілюструє, якого роду інфраструктура має розглядатися як утворююча постійне представництво. Договірні держави мають право розширити або скоротити цей список з урахуванням загальних принципів кваліфікації постійних представництв, установлених у відповідній податковій угоді.

У коментарі до Типової конвенції ОЕСР її автори рекомендують при вирішенні питання, чи утворює той чи інший об'єкт підприємницької діяльності постійне представництво, керуватися наведеним нижче загальним принципом. Місце здійснення підприємницької діяльності повинно бути фіксованим, тобто використовуватися відповідною особою на довгострокових засадах з метою провадженнясамобізнесу, а не з іншими намірами. Ось чому той факт, що підприємство однієї держави має в іншій свою контору або, наприклад, нафтову свердловину, саме по собі не може служити підставою для безумовного їх визнання постійними представництвами цього підприємства, незважаючи навіть на те, що вони входять до списку матеріальних форм представництв. А тому доходи,отримані від здачі в оренду зазначених об'єктів, якщо тільки основна діяльність їх одержувача не полягає в регулярній здачі в оренду аналогічних об'єктів як прибутку постійного представництва, визнаватися не будуть.

У рамках розглядуваних Типових конвенцій окрему увагу варто приділити такій матеріальній формі постійного представництва, як здійснення діяльності на будівельному й монтажному об'єктах. Так, Типова конвенція США

прирівнюєдо поняття «будівельний майданчик» бурову установку або платформу, що використовується тільки для розробки місць знаходження корисних копалин, а не видобування останніх.Декілька бурових платформ, за допомогою яких провадиться розробка корисних копалин, вважаються одним проектом за умови їх розташування в одній частині континентального шельфу й управління ними одним підрядником. Для розробки подібних об'єктів рекомендується встановлювати певний строк, по закінченні якого діяльність на них автоматично буде вважатися такою, що приводить до виникнення постійного представництва. При цьому автори Типових конвенцій ОЕСР і США пропонують подібнийтермін обмежуватиодним календарним роком, а в Типовій конвенції ООН цей строк скорочений до 6-ти місяців.

Указаний строк підлягає обчисленню окремо по кожному будівельному проекту й об'єкту,при чому з моменту фактичного початку робіт у даній Договірній державі, включаючи проведення відповідним підприємством підготовчих робіт. Роботи, здійснювані за різними контрактами, але в межах однієї будівельної ділянки або об'єкта, розглядаються як єдине ціле. Так само, як і будівництво позв'язаних між собою об'єктів, розглядається як єдиний будівельний процес–ланцюг бензозаправних станцій по одній автостраді, компресорних станцій уздовж одного трубопроводу, будинку й спорудження в межах одного житлового проекту та ін.[48, с. 197–198].

Допоміжні види діяльності, на відміну від матеріальних, за загальним правилом до утворення постійного представництва не призводять, але за умови, якщо вони, по-перше, здійснюються резидентом однієї держави від імені, за рахунок і на користь тієї самої особи – резидента іншої держави, по-друге, мають допоміжний характер щодо основної діяльності цієї особи. Якщо хоча б одна умова не виконується (тягар доведення покладається на платника податків, який вважає, що відповідна діяльність є допоміжною), фіскальні органи можуть засумніватися, наскільки допоміжною є відповідна діяльність, і відмовити в наданні пільг за податковою угодою[48, с. 202].

У процесі розгляду міжнародних джерел права у сфері оподаткування

зупинімося детальніше на структурі таких документів. Зазвичай податкова угода про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (майна) складається із 3-х частин.

У першій частині встановлюється сфера дії угоди. Як правило, вона складається із 2-х блоків: в одному окреслюється коло осіб, на які вона поширюється, другий містить перелік податків, про які йдеться в цьому акті.

У другій частині уголи визначаються податкові режими. Сюди часто включаються статті, що регламентують юрисдикцію кожної з країн і її межі з оподаткування тих чи інших видів доходів і капіталу (майна). Ці статті стосуються доходів від активної діяльності суб’єктів, що пов'язано з їх присутністю на території іншої держави, а також розташовані регулювання режиму обкладання пасивних доходів. Крім того, у цій частині містяться статті, які визначають норми про оподаткування майна. До цього блоку включаються також дефініції термінів, використовуваних в угоді.

У третій частині передбачаються методи й порядок виконання угоди. Тут переважно впорядковується порядок відносин і співробітництва компетентних органів з питань виконання вимог цього документа. Слід звернути увагу на те, що саме в цій частині знаходятьсянорми про набрання чинності угодою і про припинення її дії,а також механізми усунення подвійного оподаткування.

Застосування спеціальних режимів подолання подвійного оподаткування розподіляється фактично за групами майнових і прибуткових податків. І це зрозуміло, адже специфіка справляння непрямих податків не дозволяє деталізувати узгодження інтересів заінтересованих держав, а сприяєвикористанню спрощеноговиходу з подібної ситуації – відшкодування непрямих податків на кордоні держави. Що ж стосується податків прямих, принципове розмежування прибуткових і майнових платежів вимагає деталізації таких вихідних понять, як«майно», «нерухоме майно», «прибуток»та ін.

Щодо майнових податків принциповим є визначення самоготерміна«майна»в міжнародних договорах. Об'єктивною підставою

виникнення подвійного оподаткування при справлянні прямих податків є нормативне закріплення цього терміна. Згідно зі ст. 22 Конвенції між урядами України і Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування й попередження податкових ухилень щодо податків на доходи й майно, останнє, яке представлено нерухомим майном і яке розташованов Договірній державі, може в ній оподатковуватись. Майно, представлено: (а) акціями, іншими цінними паперами, що котируються на фондовій біржі; (б) правами, які одержують свою вартість або більшу її частину прямо чиопосередковано від нерухомого майна, розташованого в Договірній державі; (в) паями в партнерстві, активи якого складаються переважно з нерухомого майна, розташованого в Договірній державі, або з акцій чи прав, які можуть оподатковуватись у цій Державі.

Майно, представлене рухомим майном, що є частиною комерційного майна постійного представництва, яке підприємство Договірної держави має у другій Договірній державі, або майном, пов'язаним з постійною базою, доступною резидентові Договірної держави у другій Договірній державі з метою надання незалежних особистих послуг, може оподатковуватись у цій другій Державі. Майно підприємства Договірної держави, представлене морськими й повітряними судами, що експлуатуються таким підприємством у міжнародних перевезеннях, а також рухомим майном, пов'язаним з експлуатацією цих морських і повітряних суден, оподатковується тільки в цій Державі [69].

Окремо визначається поняття "нерухоме майно", яке включає певні різновиди. Так, при регулюванні податкових відносин між Україною іСША до нерухомого майна відносять: акції компанії, визначені у партнерстві, трасті або маєтку, а також–відсотки від нерухомого майна, що встановлено в Розділі 897 кодексу внутрішніх прибутків і в інших законодавчих актах США про успадкування. Доходи від відчуження особистого майна, що належить постійному представництву, яке підприємство Договірної держави має в іншій Договірній державі, або майно, яке належить постійній базі, доступній резидентові Договірної держави в другій Договірній державі з метою надання

ним незалежних особистих послуг, а також доходи від відчуження такого постійного представництва (окремо чи в сукупності із цілим підприємством) або такої фіксованої бази, можуть оподатковуватись у цій другій Державі. Доходи від відчуження будь-якого майна (крім визначеного) підлягають оподаткуванню тільки в Договірній державі, резидентом якої є особа, яка його відчужує.

Відповідно до ст. 23 Конвенції між урядами України іСША про уникнення подвійного оподаткування й попередження податкових ухилень щодо податків на доходи й капітал нерухоме майно, яке належить резидентові Договірної держави і знаходиться у другій Договірній державі, може оподатковуватися в цій другій Державі. У той же час рухоме майно, що є частиною комерційного майна постійного представництва, яке резидент Договірної держави має у другій Договірній державі, або рухоме майно, пов'язане з постійною базою, доступною резидентові Договірної держави у другій Договірній державі, з метою надання незалежних особистих послуг може оподатковуватися в цій другій Державі. Морські та повітряні судна й контейнери, які належать резидентові Договірної держави й експлуатуються в міжнародних перевезеннях, а також рухоме майно, пов'язане з діяльністю цих морських і повітряних суден та контейнерів, оподатковуються тільки в цій Державі [67].

Для подолання подвійного оподаткування при справлянні прибуткових податків принциповим є з'ясування питання, що ж мають на увазі сторони, які домовляються, під поняттям «прибуток» і які його форми вони передбачають. Конвенцією між урядами України і США про уникнення подвійного оподаткування й попередження податкових ухилень щодо податків на доходи й капітал регулюється оподаткування прибутку від комерційної діяльності [67]. Зазначений прибуток резидента Договірної держави може оподатковуватися тільки у цій Державі, якщо він не здійснює (або не здійснював) комерційної діяльностіу другій Договірній державі через розташоване в ній постійне представництво. Якщо резидент здійснює (або здійснював) таку діяльність, його прибутки можуть оподатковуватися в цій другий Державі й тільки в тій

частині, яка може бути віднесена до активів або до діяльності постійного представництва. Якщо резидент Договірної держави здійснює (або здійснював) комерційну діяльність у другій Договірній державі через розташоване там постійне представництво, то в кожній Договірній державі такому постійному представництву належить прибуток, який воно могло б одержати, якби було окремою самостійною особою, що провадить таку ж або аналогічну діяльність у таких же або аналогічних умовах, і якби воно діяло в повній незалежності від підприємства, постійним представництвом якого воно є, чи від будь-якого іншого асоційованого підприємства.

Конвенцією між урядами України і Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування й попередження податкових ухилень щодо податків на доходи й майно закріплюється, що дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом Договірної держави, а також резидентові другої Договірної держави, можуть оподатковуватись у цій другій Державі. Такі дивіденди можуть оподатковуватись і в Договірній державі, резидентом якої є компанія, що їх сплачує, відповідно до законодавства цієї Держави.Але якщо фактичний власник останніх є резидентом другої Договірної держави, податок, що стягується в такий спосіб, не повинен перевищувати [69]: (а) 5 % валової суми дивідендів, якщо право на них фактично має компанія, яка володіє прямо або опосередковано, принаймні, 20 % капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, якщо вона є резидентом України, або 10 % капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, якщо вона є резидентом Франції; (б) 15 % валової суми дивідендів в інших випадках.

Усе це зовсім не впливає на оподаткування компанії прибутку, з якого сплачуються дивіденди. Дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом Договірної держави, підлягають оподаткуванню тільки у другій Договірній державі, якщо:

1)ними фактично володіє одна або декілька компаній, які є резидентами цієї другої Держави;

2) ця або ці компанії разом володіють прямо або опосередковано,

принаймні, 50 % капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, а загальна сума їх інвестицій у цю компанію становить не менше 5 млн французьких франків або їх еквівалента в українській валюті;

3) їх інвестиція в компанію, яка сплачує дивіденди, гарантується або страхується другою Державою, її центральним банком або будь-якою особою, яка діє від імені цієї другої Держави. Резидент України, який одержує дивіденди, сплачувані компанією як резидентом Франції, фактично є їх власником. Якби ці дивіденди отримував резидент Франції, вони давали б йому право на податковий кредит, а тому він має право на такі виплати з казни Франції, що дорівнюють відповідному податковому кредиту, який підлягає вирахуванню з податку. Це положення застосовується тільки до резидента України, який є: (а) фізичною особою або (б) компанією, яка не володіє безпосередньо або опосередковано, принаймні, 10 % капіталу компанії, що сплачує дивіденди;

4) усе наведенестосується ситуації, за якої фактичний власник дивідендів: (а) підлягає в Україні оподаткуванню за звичайною ставкою щодо таких дивідендів і виплат з казни Франції і (б) показує, що французька податкова адміністрація вимагає це зробити якщо він є власником акцій, стосовно яких сплачуються дивіденди і що таке володіння акціями не має за основну мету або за одну зголовних цілей дати дозвіл іншій особі незалежно від того, є вона резидентом Договірної держави або ні;

5) вважається, що валова сума виплат з казни Франції є дивідендами для цілей цієї Конвенції[69].

Резидент України, який одержує дивіденди, сплачувані компанією, що є резидентом Франції, може одержувати відшкодування передплати в тій мірі, в якій вона була дійсно сплачена компанією щодо таких дивідендів, якщо тільки він не має права на виплати з французької казни. Відшкодована валова сума передплати розглядатиметься як дивіденди, які підлягають оподаткуванню у Франції. Використовуванийу цій статті термін «дивіденди» означає доход від акцій, їх використання або права на використання, акцій гірничодобувної

промисловості, акцій засновників чи інших прав, які не є борговими вимогами, що дають право на участь вотриманні прибутку, а також доход, що розглядається як розподіл відповідно до податкового законодавства тієї Договірної держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток. Це положення не застосовуються, якщо особа, яка фактично має право на дивіденди, і яка є резидентом Договірної держави, здійснює підприємницьку діяльність у другій Договірній державі, резидентом якої є компанія, що їх сплачує через розташоване в ній постійне представництво, надає в цій другій Державі незалежні особисті послуги з розташованої в ній постійної бази, або холдінг, стосовно якого сплачуються дивіденди, дійсно належать до такого постійного представництва або постійної бази.

Якщо компанія, яка є резидентом однієї Договірної держави, одержує прибуток або доход з другої Договірної держави, ця друга Держава не може стягувати будь-яких податків з дивідендів, що сплачуються цією компанією, за винятком, коли ці дивіденди сплачуються резидентові цієї другої Держави, або якщо холдінг, стосовно якого сплачуються дивіденди, дійсно належить до постійного представництва або постійної бази, розташованих у цій другій Державі.Із нерозподіленого прибутку компанії не стягуються податки на нерозподілений прибуток, навіть якщо дивіденди сплачуються або нерозподілений прибуток складається повністю або частково з прибутку або доходу, отриманих у цій другій Державі[69].

Певні особливості пов'язуються з оподаткуванням доходів від відчуження майна. У ст.13 Конвенції між урядами України і США про уникнення подвійного оподаткування й попередження податкових ухилень щодо оподаткування таких доходів ідеться про те, що доходи, одержувані резидентом Договірної держави від відчуження нерухомого майна й розташоване у другій Договірній державі, можуть оподатковуватись у цій другій Державі [67].

Доходи від відчуження складаються:

а) із акцій компанії (незалежно від того, чи є вона резидентом Договірної держави), майно якої складається головним чином з нерухомого майна, що

знаходиться в Договірній державі;

б) із паїв у партнерстві, трасті або маєтку (незалежно від того, чи є ці суб’єкти резидентами Договірної держави), що належать до нерухомого майна, яке знаходиться в Договірній державі, і можуть оподатковуватись у тій Державі.

На сучасному етапі координація податкової політики держав вирішується на різних рівнях різними організаціями.Наприклад, на регіональному рівні яскравим прикладом цьому є діяльність Європейського Союзу з гармонізації податкової політики держав–членів ЄС, що пов'язано з побудовою спільного ринку. Організації з економічного співробітництва й розвитку (ОЕСР) мають найбільший вплив на податкову політику держав з використання податкового планування.Принагідно зауважимо, що нині членами ОЕСР є 29 держав, серед яких провідні індустріальні країни світу (США, Японія, Франція, Німеччина, Великобританія та ін.).

Радою ОЕСР сформульовані основні напрямки боротьби держав–членів цієї організації й самої організації зі шкідливою податковою політикою. Основний напрямок такої боротьби пов'язується з подоланням шкідливих преференційних податкових режимів і збільшенням «податкових гаваней». Свої зусилля ця міждержавна організація зосередила на запобіганні негативному впливу держав за допомогою шкідливої податкової політики на розміщення таких географічно мобільних видів діяльності, як надання фінансових та інших видів послуг, які підривають базу оподаткування інших країн і призводять до викривлення національних систем оподаткування. Цікаво, що переважна більшість держав підтримала всі ці настанови, але Швейцарія й Люксембург (відомі своїми так званими ліберальними податковими режимами, особливо у сфері оподаткування фінансових послуг) утрималися від голосування, проте не наклали вето на прийняття їх[289, с. 60].

Боротьба зі шкідливою податкової політикою спрямовувалася на реалізацію конкретних дій за 3-ма напрямками: а) на національному (в односторонньому порядку кожною державою), що зумовлюється податковим

суверенітетом кожної держави, здійснюється шляхом зміни національної системи оподаткування й удосконалення чинного національного податкового законодавства; б) на двосторонніх договорів між державами й в) на міжнародному. Безумовно, що найбільш плідних результатів з подолання подвійного оподаткування можливо досягти лише при комплексних діях на всіх цих 3-х рівнях, причому при окремій увазі останньому – міжнародному. Це пояснюється тим, що за сучасних умов окремі держави можуть не мати достатніх стимулів, щоб в односторонньому (чи навіть у двосторонньому) порядку провадити серйозну боротьбу зі шкідливою податковою політикою. Тому недивно, що зараз основна робота ОЕСР зосереджена саме на міжнародному рівні, для чого при Комітеті з фінансових питань цієї організації було створено окремий орган – Форум зі шкідливої податкової політики.

На сучасному етапі згідно з визначенням цим Форумом видів шкідливої податкової політики і рекомендацій сформульовані ідентифікаційні ознаки для характеристики як шкідливих тих чи інших дій і рішень у сфері оподаткування. При цьому виокремлено 2 напрямки такої принципової діяльності: (а) виявлення й ліквідація шкідливих преференційних податкових режимів у державах–членах ОЕСР і(б) виявлення й боротьба з податковими «гаванями», створеними на базі окремих країн[316]. Щодо кожного напрямку виокремлені основні й додаткові ознаки.

При виявленні й ліквідації шкідливих преференційних податкових режимів у державах–членах ОЕСР належать:

- встановлення низьких або невстановлення жодних податків на певний доход (від мобільних послуг);
- відділення податкового режиму від системи оподаткування, що застосовується до резидентів;
- недостатня прозорість податкового режиму;
- відсутність достатнього обміну інформацією щодо режиму.

Додатковими ознаками названі:

- штучне визначення бази оподаткування;

- недотримання міжнародних принципів оподаткування операцій з пов'язаними особами;

- заохочення операцій, головною метою яких є уникнення оподаткування.

При виявленні й боротьбі з «податковими гаванями», створеними на базі окремих країн, до групи основних ознак віднесено:

- установлення низьких або невстановлення жодних податків на певний дохід (від мобільних послуг);

- відсутність достатнього обміну інформацією щодо податкового режиму;

- недостатня прозорість податкових режимів відповідної країні;

- сприяння в межах відповідної правової системи створенню структур, що перебувають в іноземному володінні, за браком вимог до проведення ними будь-якої змістовної діяльності, або навіть прямої заборони таким структурам впливати на економіку відповідної країни.

Від таких країн ОЕСР очікувала отримати попереднє зобов'язання припинити шкідливу податкову політику до 31 грудня 2005 р., а в міжчасі утриматися від запровадження нових подібних режимів чи розширення меж використання старих. У випадку 'непоступливості таких країн, вони заносяться Форумом до переліку непоступливих «податкових гаваней» (що відмовляються від співробітництва), після чого до них застосовуватимуться санкції, передбачені у Звіті 1998 р.[316].

Як встановлюють приписи Закону про валютне регулювання, Центральний банк Кіпру видає дозвіл на реєстрацію офшорної компанії. Для цього Центральний банк вимагає підтвердження репутації заявника, що здійснюється шляхом подання банківських чи інших рекомендацій з метою підтвердження надійності потенційних власників цієї компанії. Якщо Банк отримає позитивну відповідь, то видає дозвіл протягом 2-х днів. Якщо компанія не планує відкривати офіс на Кіпрі, то мінімальний капітал офшорної компанії, на який випускаються акції, має складати не менше 100 000 кіпрських фунтів, а якщо все ж компанія буде відкривати офіс, то не менше 1 000 000 кіпрських фунтів. Разом з цим, компанія повинна здійснбвати свою безпосередню діяльність

виключно за межами Кіпру, окрім здійснення управлінських функцій, що відображається в Меморандумі компанії.

Власники акцій повинні підписати Установчий договір і Статут лише після видачі Центральним банком дозволу на реєстрацію офшорної компанії. Установчий договір має містити таку інформацію: назва компанії (яка закінчується словом «*Limited*»), місце розташування зареєстрованого офісу, види діяльності, відповідальність учасників, розмір статутного капіталу, підписанти Меморандуму й кількість акцій, на яку вони підписуються. У Статуті відображаються періодичність скликання, порядок та строки прийняття рішення Загальними зборами, права участі в голосуванні й передачі акцій, функції й повноваження директорів, дивіденди, бухгалтерські розрахунки й аудит. Сертифікат є документом, який посвідчує реєстрацію. Таке правило є досить зручним, оскільки для реєстрації компанії бенефіціарному володільцю не потрібно виїжджати з країни, резидентом якої він є, щоб приїхати на Кіпр, оскільки Установчий договір і Статут будуть підписувати номінальні володільці акцій від імені володільця бенефіціарного.

Протягом 7-ми днів провадиться реєстрація, але можлива реєстрація і за один день, хоча у такому випадку стягується плата за терміновість. Джерелом інформації про фізичних чи юридичних осіб Центральний банк бути не може. Загальнодоступні відомості містять лише прізвища номінальних держателів акцій та зберігаються у Департаменті Реєстратора компаній. Компанія повинна мати хоча б одного директора й одного секретаря. Як правило, секретарем призначається адвокат, який інкорпорує компанію. Також компанія повинна мати зареєстрований офіс на Кіпрі, на адресу якого мають надсилатися усі офіційні документи, якою найчастіше є офіс того ж адвоката.

Між Кіпром та Україною було підписано Договір про усунення подвійного оподаткування, що передбачає, що під час продажів чи передач акцій офшорної компанії, податок на приріст ринкової вартості капіталу не сплачується. Державні збори на спадкування акцій не сплачуються у випадку смерті власника акцій офшорної компанії. Окрім цього, офшорні компанії

звільняються від сплати податків з чистого прибутку. Більше того, такі компанії не зобов’язані реєструватися як платники податку на додану вартість.

Зареєстровані в Белізі офшорні компанії, звільняються від оподаткування, що означає увільнення їх і від сплати податку на доходи. Також вони не оподатковуються податком на нерухомість і гербовим збором при переведенні нерезидентами акцій в офшорні компанії. Вони звільнені від фінансового регулювання й мають обмежену відповідальність. Більше того, компанії, зареєстровані в цій державі, мають суттєві переваги і при врахуванні вартісних показників, зокрема, не існує вимог до мінімального капіталу, до проведення аудиту рахунків, не потрібно вносити відомості про річний прибуток компанії (достатньо лише вести реєстр акцій, протоколи засідань, копії рішень і мати печатку), немає вимог стосовно проведення щорічних Загальних зборів (будь-які збори можуть провадитись у будь-якому місці й будь-якій точці світу; акціонери можуть брати у них участь по телефону і підтверджувати прийняття рішень листом, факсом тощо).

Щорічні внески за створення в Белізі офшорної компанії складають 100 доларів США; за компанії із зареєстрованим капіталом – до 50000 доларів США за рік. Створити компанію в цій країні може навіть один акціонер. Акції иожуть випускатися як іменні, так і на пред’явника, так звані голосуючі й неголосуючі, з номінальною вартостю чи без неї, вартість акцій може виражатися в будь-якій валюті, а директором офшорної компанії може бути й інша компанія. Реєстр акцій і всі інші документи мають бути перевірені особисто акціонером, аскільки сторонні особи можуть ознайомитися лише зі Статутом, Меморандумом і Свідоцтвом про реєстрацію.

Для офшорних компаній, зареєстрованих у Белізі, установлені певні обмеження відповідно до чинного законодавства. Так, компанії не може вести комерційну діяльність з резидентами Белізу, їй заборонено мати майнові права на нерухомість в цій державі, така компанія не може виступати як банк чи страхова компанія. Важливою вимогою є те, що офшорна компанія повинна мати зареєстрований офіс у Белізі, якою має керувати Рада директорів, що

повинна складатися щонайменше з однієї фізичної чи юридичної особи. Зареєстровані в Белізі офшорні компанії, як правило, використовуються для ведення торгівлі, вкладення інвестицій, реалізації права власності на нерухомість, розпорядження інтелектуальною власністю, судноплавства та ін.

Офшорні компанії мають багато переваг, позаяк їх реєстрація є швидкою, зручною і недорогою. Разом з цим, такі компанії можуть викликати недовіру як з боку органів держави, так і з боку фізичних і юридичних осіб, банків, які не погоджуються на надання кредитів. Такий стан справ є цілком зрозумілим, адже, якщо така компанія порушує свої зобов'язання, то дуже складно знайти винних осіб. Іноді, як не прикро визнавати, але на практиці є поширеними випадки, коли офшорні компанії перетворюються на місце збуту коштів, отриманих злочинним шляхом. Але все ж таки в більшості офшорні компанії відомі всім бізнесменам та інвесторам як засіб законним шляхом обмежити податкове навантаження [223].

За підсумками своєї діяльності 6 відомих офшорів – Бермудські острови, Кіпр, Мальта, Маврикій, Сан-Марино й Кайманові острови («податкові гавані») –були зобов'язані припинити шкідливу податкову політику, а з 35 інших країн, які підпадали під визначення ОЕСР як «податкової гавані», 32 виступили за продовження конструктивного діалогу із цією організацією[288]. Нині до подібної діяльності ОЕСР з боротьби зі шкідливою податковою політикою активно приєднуються також держави, які не є членами цієї організації. Так, у період розроблення Звіту 1998 р., наприклад у Туреччині, було проведено семінар з відповідної проблематики для держав, що утворилися після розпаду СРСР. А 29 червня 2000 р. в Парижі було проведено симпозіум з вивчення питань, висвітлених у цьому Звіті, на якому були представлені 29 держав–членів ОЕСР і 30 інших держав, у тому числі й Україна.

Беззаперечні досягнення такої діяльності на міжнародному рівні висвітлили перспективні її напрямки, а також низку проблем, деякі недоліки в організації боротьби міжнародних організацій з подвійним оподаткуванням і недосконалим податковим плануванням. Узагальнюючи ці положення,

виділимо декілька концептуальних проблем.

А.Переважна більшість результатів щодо зміни поведінки учасників податкових відносин досягнуті головним чином загрозою застосування санкцій, передбачених ОЕСР проти порушників. До таких санкцій (або захисних заходів), що повинні утворити спільний підхід держав-членів до обмеження шкідливої податкової політики, належать:

- анулювання звільнення від оподаткування, податкових кредитів та інших пільг, які застосовувалися до операцій з непоступливими офшорами;

- введення жорстких вимог до подання інформації про операції, що включають такі офшори;

- запровадження податків на ті чи інші виплати резидентам певних країн;

- розірвання з ними двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

Таким чином, реалізація цього аспекту вирішення цього завдання пов'язується як зі здатністю держав–членів застосувати єдиний підхід до порушників (у тому числі, можливо, йдо деяких держав–членів ОЕСР), так і з досягнення певного порозуміння, коли дії тих чи інших держав (або суб'єктів, які їх представляють) будуть обумовлюватися не лише вірогідністю використання примусу (санкцій), а йупевненістю в доцільності саме таких дій кожним суб'єктом. Позитивним все-таки залишається те, що за сучасних змін підходів до податкового планування сформувався відхід від намагання покарати платників податків за неприйнятні дії– від мінімізації податкових зобов'язань до спроб дослідити й усунути першопричини таких дій. Основна увага при цьому приділяється чіткому окресленню умов, за яких таке уникнення оподаткування стає можливим і вигідним. Фактично було поставлено питання про перенесення відповідальності за певні неприйнятні дії платників податків на держави, які сприяли їх здійсненню, тобто було закладено раціональнуй доцільну модель відповідальності окремо держави або солідарної відповідальності держави й платника.

Б. Діяльність у рамках ОЕСР продемонструвала як можливість досягнення

домовленостей між розвиненими країнами щодо спільної боротьби зі шкідливою податковою політикою, так і межі такої боротьби. Нині ця організація зосередилася виключно на зловживаннях, пов'язаних з географічно мобільними фінансовими та іншими послугами держав. У той же час невирішеними залишаються не менш серйозні питання оподаткування реальних інвестицій, скасування звільнення від оподаткування доходів нерезидентів від так званих портфельних інвестицій та ін. Досвід Європейського Союзу й ОЕСР показує, що опозиція до будь-яких спроб вирішення зазначених питань є майже нездоланною. Крім того, у випадку корекції суттєвих економічних інтересів держав та їх резидентів увесь процес може різко загальмуватися або ж взагалі припинитись. Так, посилення оподаткування доходів транснаціональних компаній (ТНК), що базуються у відповідній країні, може призвести до переміщення ними своїх штаб-квартир до більш поступливих чи ліберальних країн. Перед загрозою здійснення таких кроків держава може суттєво переглянути свою позицію.

В. Ще й досі не є незаперечною сама концепція боротьби зі шкідливою податковою політикою. ОЕСР звинувачують у захисті інтересів країн з високими ставками оподаткування всупереч бажанням та інтересам самих громадян цих країн, які намагаються використати офшори та інші пільгові режими для зменшення податкового тиску[288]. Крім того, недостатнім є рівень правових та економічних досліджень відповідної проблематики, а також економічних і соціальних наслідків різних сценаріїв розвитку економічної конкуренції між державами.

Г. Така діяльність здійснюється поки що виключно серед держав–членів ОЕСР. Відкритим залишається питання розширення цієї організації і приєднання до неї як держав, що не є членами цієї організації, так і тих,які не підтримали цю політику (наприклад, Швейцарії й Люксембурга)[91, с. 100–112].

Міжнародне співробітництво країн з податкових питань включає в себе низку методів, виявлених і розроблених спільними зусиллями їх податкових

адміністрацій і міжнародних організацій, якіпрацюютьу сфері оподаткування. Кожен з методів спирається на нормативно-правову базу, що дозволяє здійснювати контроль за діяльністю платників податків не тільки в межах конкретної держави, а й за її межами, а також володіє унікальними характеристиками, особливостями, перевагами й має певні недоліки. Для найбільш повного вивчення ознак, характеристик, властивостей і чинників кожного конкретного методу пропонується їх класифікація за відповідними критеріями. Необхідність класифікації зумовлена: по-перше, її відсутністю в джерелах; по-друге, необхідністю диференціації досліджуваних явищ; по-третє, потребою проведення порівняльного аналізу й виявлення слабких рис у кожному конкретному методі, що дозволяє сфокусувати увагу на найбільш проблемних аспектах. Представлені методи різняться ступенем вивченості й застосування на практиці, обсягом і складом необхідних витрат, однак переслідують спільну мету – припинення випадків ухилення від сплати податків і збільшення надходжень до бюджету.

Зазначена класифікація має таку структуру: (1) обмін податковою інформацією; (2) допомога в зборі податків; (3) одночасна податкова перевірка; (4) спільна податкова перевірка; (5) податкова перевірка за кордоном.

Поділ методів міжнародного співробітництва податкових адміністрацій за ступенем вивченості, значенням і результативністюмає такий вигляд:

– найбільш вивчені, досить поширені й результативні методи: (а) обмін податковою інформацією,(б) допомога у зборі податків;

– методи, які мають перспективне значення й потребують подальшого вивчення: (а) одночасна податкова перевірка, (б) спільна податкова перевірка, (в) податкова перевірка за кордоном[45, с. 84–85].

Наведена класифікація зачіпає всі відомі на сьогодні методи співпраці податкових адміністрацій держав з метою підвищення ефективності збору податків і дає точну характеристику кожному з них.

Одним з потенційно ефективних способів міжнародного співробітництва у сфері оподаткування є проведення одночасних податкових перевірок, що

становлять собою податкову перевірку платників (платника) податків, щодо яких (якого) обидві держави мають взаємну або відносну інтересованість.Перевірка здійснюється2-ма або більше державами одночасно й незалежно одна від одної на своїй території з метою для подальшого обміну необхідною інформацією[296, с. 4].

Однією з дієвих форм співпраці, яка використовується щодо широкого кола міжнародних податкових питань є одночасні податкові перевірки, які провадяться у випадках, якщо у третіх країн є інформація, яка є підставою для проведення податкової перевірки [296, с. 4]. Механізм проведення одночасних податкових перевірок створено для врегулювання ситуацій, коли істинна природа угоди була прихована за допомогою участі в ній офшору.

Дотримання законодавчих вимог, засоби контролю, використовувані податковими адміністраціями, й одночасні податкові перевірки є ефективними методами у випадках ухилення від оподаткування. Перевірка може стосуватися як прямих, так і непрямих податків. Вона допомагає викритив окремих державах фактизастосування законодавства у власних інтересах або порушення чинного законодавства й відповідних процедур. Розглядувані податкові перевірки забезпечують високий рівень ефективності щодо обміну інформацією між податковими юрисдикціями. Також вони можуть скорочувати відповідність податкового тягаря для платників податків за допомогою координації запитів, що надходять з компетентних податкових органів різних держав. Крім того, одночасні податкові перевірки відіграють значну роль в уникненні подвійного оподаткування й у запобіганні необхідності звертатися до процедури взаємного узгодження згідно зі ст. 25 Модельноїконвенції ОЕСР, а також до відповідної статті угод (конвенцій) про уникнення цього виду оподаткування.Деякі країни, що здійснюють процедури одночасних податкових перевірок протягом декількох років, повідомляють, що такий засіб є вельми ефективним методом податкового контролю.

Досліджуваний вид перевірки може бути використано для визначення правильності податкових зобов'язань платників податків і полегшення

процедури обміну податковою інформацією у випадках, коли передбачається:

– використання платником податків очевидних прийомів уникнення оподаткування або контрольованих фінансових схем, маніпуляцій із цінами, розподілу витрат;

– наявність незадекларованого доходу й застосування схем ухилення від оподаткування, включаючи відмивання грошових коштів, хабарі, підкуп, незаконні платежі тощо;

– уникнення оподаткування або використання схеми ухилення від оподаткування, включаючи задіяння низькоподаткових юрисдикцій;

– розподіл доходу між платниками податків у різнихподаткових юрисдикціях або застосування прийомів трансфертного ціноутворення;

– застосовуються методів використання прибутку у таких спеціальних галузях, як всесвітня торгівля й нові фінансові інструменти.

Інструментом, що дозволяє визначати правильність обчислення податкових зобов'язань асоційованих підприємств є паралельні податкові перевірки у випадках, коли, приміром, витрати й доходи розподіляються між платниками податків у різних податкових юрисдикціях, тобто, коли має місце трансфертне ціноутворення. Установлення фактів та обставин, що стосуються таких питань, як умови трансфертного ціноутворення між взаємозалежними підприємствами у 2-ох або більше юрисдикціях та отримання потрібної інформації, може бути доволі складним для податкових адміністрацій, особливо у випадках, коли платник податків відмовляється співпрацювати або не надає вчасно необхідну інформацію. Хоча цей вид перевірки може допомогти податковим органам установити факти, яких бракує, швидше й ефективніше, а також економічно вигідніше для податкових адміністрацій.

Обмін податковою інформацією між компетентними органами зарубіжних держав, як правило, відбувається в письмовій формі, яка насправді часто є трудомісткою й вимагає значних витрат часу, тому ефективність обміну податковою інформацією може знижуватися порівняно з іншими формами міжнародного співробітництва з податкових питань.

З метою спрощення отримання точного й детального розуміння ділових відносин між резидентом держави щодо якої провадиться перевірка, і його іноземними партнерами, для податкової адміністрації варто аналізувати порядок проведення податкової перевірки в конкретній іноземній державі. Крім того, доволі часто на практиці трапляються ситуації, коли податкові інспектори не мають можливості перевірити бухгалтерську звітність у своїй державі, оскільки її законодавство надає право платникові податку зберігати звітність у будь-якій іншій країні. У всіх перелічених вище випадках застосовуються такі податкові перевірки й за кордоном [297, с. 4].

У Модельній угоді про обмін інформацією у податкових цілях визначено, що податкова перевірка за кордоном – це процедура, коли одна договірна сторона може дозволити представникам іншої договірної сторони прибути на територію першої сторони з метою допиту осіб і перевірки звітності за умови отримання письмової згоди осіб, щодо яких провадиться перевірка. Компетентні органи другої сторони повинні повідомити компетентні органи першої сторони про час і місце зустрічі з перевіряючими особами [295, ст. 6]. Основою такого співробітництва є принцип взаємності.

Офіційні представники компетентного органу можуть брати участь у здійсненні податкової перевірки лише якщо внутрішнє законодавство запитуваної держави допускає присутність іноземних перевіряючих під час проведення податкової перевірки. Прийняття участі у податковій перевірці представників іноземних податкових органів, яка здійснюється запитуваною державою, може бути як активною, так і пасивною. Разо з тим, відповідно до законодавства деяких держав (наприклад, Франції) можливою є виключно пасивна присутність іноземних перевіряючих у ході податкової перевірки, за якою забороняються допит платника податків або інших свідків, вимагання документів та інші заходи, які здійснюються безпосередньо іноземним податковим інспектором.

Активна участь компетентних іноземних осіб при проведенні податкової перевірки допускається лише у деяких держав. За таких умов під час

проведення податкової перевірки іноземним податковим інспекторам дозволяється провадити допити платника податків, вивчати його бухгалтерську звітність, або ж податкова адміністрація може уповноважити перевіряючого з іншої країни оглянути територію компанії, опитати свідків і перевірити звітність платника податків за наявності письмової згоди особи, яка перевіряється. У ході проведених цих заходів запитувана держава може висунути умову щодо обов'язкової присутності свого податкового інспектора. За цієї кмови іноземні податкові інспектори не мають права примусово змусити розкрити будь-яку інформацію. Такий підхід є дієвим для юрисдикцій, які дозволяють запитуваній стороні здійснювати цілковитий контроль над процесом проведення перевірки й увільняти їх від будь-яких витрат, з якими вони могли б зіткнутися [297, с. 4].

Спільні податкові перевірки за кордоном теж є ефективним інструментом контролю та продуктивними для отримання при цьому корисної й точної інформації. Ці податкові перевірки зменшують податкове навантаження на платника за допомогою того, що податкові адміністрації співпрацюють у питаннях щодо одного й того ж платника або групи платників податків. Таке співробітництво скорочує кількість витрат і заощаджує час, що є значною перевагою і для платника податків, і для податкових адміністрацій. Типи співпраці податкових органів можуть різнитися – від традиційного обміну інформацією, що здійснюється в межах угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування, і аж до надання різних видів допомог податковим органам договірних держав, включаючи проведення спільних податкових перевірок платників податків.

Новою формою скоординованих дій між державами є саме спільні податкові перевірки, якою слід визнати перевірку, яка провадиться одночасно 2-ма або більше країнами щодо одного або декількох платників податків для отримання цілковитого розуміння усіх аспектів їх транскордонної діяльності [45, с. 98]. Такі податкові перевірки призначаються: (а) з метою отримання вичерпної інформації про податкові зобов'язання платника щодо окремих угод,

у випадках коли проведення внутрішньої податкової перевірки є малоефективним; (б) якщо країни мають спільний або взаємодоповнюючий інтерес щодо одного або більше взаємопов'язаних платників податків.

Спільні перевірки провадяться з метою досягнення таких цілей, як-от:

- чітке осягнення відмінностей законодавства й адміністративних процедур іноземних держав;
- отримання додаткових знань податковими інспекторами щодо доступних можливостей у питаннях міжнародних податкових ризиків;
- вивчення й застосування різноманітних методик проведення різних податкових перевірок;
- виявлення й поглиблення перспективних сфер співробітництва;
- боротьба з ухиленням від сплати податків.

Подвійне оподаткування можна усунути виключно за допомогою відповідного правового регулювання. Воно усувається у рамках як національного, так іміжнародного права. У рамках національного (внутрішнього) права держави можуть приймати нормативні акти, що передбачають можливість усунення або уникнення цього виду оподаткування.Міжнародні договори (угоди) про уникнення подвійного оподаткування більшою мірою орієнтовані на усунення (уникнення) оподаткування подвійного юридичного, а ніж подвійного економічного. Однак усунення останнього передбачається в таких правочинах стосовно асоційованих підприємств у разі зміни податкової бази одного з них податковим органом тієї чи іншоїДоговірної держави.

Головна мета європейського законодавства в частині розвитку економічних і фінансових відносин– установлення спільного ринку на засадах конкуренції. Одним з перших і найважливіших кроків його організації, який був би максимально наближеним до ринкових механізмів кожної з держав – його членів, є уніфікація законодавства останніх. При цьому важливим крокомдо цього спричинення погіршення конкурентних умов, а забезпечення вільного просування на ринку різних товарів і послуг.

Конвенція ЄС містить 2 статті, які пропонують уніфікаціюнорм податкового права в державах–сторонах цього міжнародно-правового акта. Стаття 99 Конвенції надає підстави для видання директив, що мають за мету зближення законодавчих, виконавчих та адміністративних норм права країн–членів ЄС, які мають безпосередній вплив на встановлення й функціонування спільного ринку. Безпосередня метаположень цих статей полягає у скасуванні оподаткування імпорту і звільнення експорту в обороті між країнами–членами ЄС. Європейською Комісією прийнято рішення про заміну колишніх податків з обороту, які мають характер податків кумулятивних (накопичувальних) і багатофазових, одним податком на додану вартість Такий податок є найбільш нейтральним, охоплює всі стадії виготовлення продукції та її продажу, в тому числі продажу в роздріб. Таке розв'язання проблеми передбачає найбільш оптимальну схему оподаткування й суми надходжень до держбюджету, незалежно від тривалості виготовлення продукції та її дистрибуції.

Рекомендацію щодо гармонізації норм права країн–членів ЄС стосовно уніфікації законодавства з установлення податку й механізму його сплати, а також основні категорії щодо нього містить Перша Директива Ради (67/227/ЕЕС). Друга Директива Ради (67/228/ЕЕС) (яку пізніше замінила Шоста Директива (77/388/ЕЕС), описувала структуру системи VAT (податку на додану вартість), а також такі його основні елементи, як предмет і суб’єкт оподаткування, ставки податку, податкові пільги, порядок відшкодування ПДВ та ін. Згадана шоста Директива від 17 травня 1977 р.) внесла певні корективи, втому числі означила місце й момент утворення податкового обов’язку, а також особливі процедури оподаткування. Мета регулювання останнього –запобігти таким явищам, як уникнення оподаткування, а також усунути подвійне оподаткування, оскільки ці явища суперечать ідеології спільного ринку. Введено також спеціальну засаду оподаткування землеробів.

Наступним важливим етапом у справі розбудови спільного ринку було прийняття Восьмої Директиви Ради (від 6 грудня 1979 р. (79/1072/ЕЕС)), у якій визначено засади відшкодування податку VAT (на додану вартість) платникам

податків, які знаходяться або зареєстровані в іншій країні–члені ЄС, а не в якій здійснено витрати. Необхідність такого нововведення зумовлено положеннями Шостої Директиви, якою передбачалося, що місцем оподаткування могла бути інша країна, а не країна місцезнаходження платника податків, а платником – покупець товару або послуги.

Подальший розвиток інтеграційних процесів у господарській діяльності відповідних суб'єктів країн–членів ЄС вимагав подолання розбіжностей у регламентації правового оподаткування, що в результаті повинно було забезпечити уникнення подвійного оподаткування або можливостей його уникнення. Це передбачало потребу врегулювання механізму відшкодування ПДВ, визначення суб’єктів, які можуть користуватися цим правом, а також перелік операцій, на які поширюється вказаний механізм. Згідно з законодавством ЄС право на відшкодування ПДВ має суб’єкт господарювання, який: а) не є зареєстрованим і немає постійного місця праці на території відповідної країни; б) у період часу, коли постає питання про відшкодування податку, не постачав товарів або послуг, визнаних за доручені в цій країні, крімтранспортних і супутніх до них послуг, звільнених на підставі відповідних норм права Шостою Директивою системиVAT, а також послуг, щодо яких податок платить виключно їх користувач.

Наведемо далі доволі широкий перелік послуг, виконання яких дає право на повернення податку. Він охоплює:

– перенесення авторських прав на майно, патенти, торговельнімарки,а також повноваження на користування цими правами;

– послуги консалтингові, нотаріальні, юридичніз питань бухгалтерського обліку, переробки даних і постачання інформації:

– рекламні послуги;

– переробка даних і постачання інформації:

– операції банківські, фінансові, страхові (зокрема перестрахування), крім оренди сейфів:

– оренда рухомого майна, за винятком транспортних засобів;

– телекомунікаційні послуги;

– надання радіо й телевізійних програм;

– надання послуг електронним шляхом;

– посередницькі послуги з вищеперелічених:

– внутрішні послуги транспорту товарів і суміжні з ними послуги;

– транспортні й суміжні з ними послуги, безпосередньо пов'язані з імпортом товарів, якщо ці послуги враховано в ціну товару;

– послуги у сфері нагляду й контролю повітряного руху, що здійснюються на користь перевізників, а також інших суб'єктів, які виконують рейси на міжнародному транспорті;

– послуги пов'язані з обслуговуванням, стартом, приземленням, паркуванням транспортних засобів, обслуговуванням пасажирів і вантажу, що виконуються на користь перевізників та інших суб'єктів, здійснюваних рейси на міжнародному транспорті;

– послуги морських рятівників з нагляду й безпеки судноплавства морського й Середземного, а також послуги, пов'язані з охороною морського середовища й утриманням портових акваторій і підхідних рейок;

– послуги з обслуговування морських кораблів, що належать судновласникам, тобторемонт, перебудова й консервація кораблів,або засобів повітряного транспорту.

Понесені витрати, що виникли у зв'язку з продажем товарів (послуг) у країні місцезнаходження платника податку,надають право на їх відрахування в країні, де здійснювалися витрати. Із наведеного випливає, що підприємець, який провадить діяльність, не оподатковувану податком на додану вартість, не може клопотати про повернення податку сплаченого в ціні набутих товарів чи послуг. Якщо підприємець здійснює діяльність, звільнену і оподатковану,поверненню податку належить розмір участі продажу оподаткованого у продажі в цілому.

Згідно з Директивою заяву про відшкодування податку можна подавати в період до одного року.До неї мають бути додані документ про статус платника

податків в країні його місцезнаходження й рахунок-фактура. Норми права кожної з країн містять деякі відмінності щодо: (а) мінімальної суми відшкодування (в основному 20 євро за термін, коротший від одного року, або 25 євро за річний термін); (б) способу документації здійснених витрат (у деяких країнах це можуть бути чеки з фіскальної каси при малих сумах видатків,–як правило, до 100 євро, в інших – на кожен видаток має бути фактура); в) процедури повернення сплаченого податку.

Органи державної влади (податкові, фіскальні) в основному мають 6 місяців на виконання відшкодування податку, яке здійснюється на вказаний заявником рахунок. Однак країни можуть застерегти за собою право виконання його повернення у формі чека або грошового переказу. У випадку відхилення заяви органи державної влади зобов'язані про це повідомити підприємця й указати причину. Апеляція такого рішення відбувається згідно з процедурою конкретної країни. Якщо відшкодування виконано в результаті шахрайства, відповідні органи мають розпочати виконання певних дій з метою повернення виплачених сум і накладення на винних у цьому певних санкцій. За браком можливості покарання згідно із законодавством цієї країни вона може відмовити об'єкту господарювання у праві на відшкодування ПДВ на термін до 2-х років. Якщо накладене грошове стягнення (пеня) не було сплачено, країна–член ЄС може отримати відшкодування податку до моменту сплати відповідної санкції. Покарання та інші санкції накладаються згідно з нормами права країни, яка здійснює відшкодування. Тринадцята Директива Ради (від 17 листопада 1986 р.) (86/560/ЕЕС) запровадила правила повернення податку на додану вартість тим платникам податків, які не зареєстровані на території Спільноти [89, с. 117–119].

Конкуренція податкових юрисдикцій держав у сфері оподаткування транскордонної діяльності, поглиблення й розширення міжнародного економічного співробітництва формують нагальну потребу в забезпеченні платників податків належними засобами правового захисту в рамках договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна. З огляду на це

постала необхідність використання у практиці укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування позитивного досвіду застосування положень Європейської конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств (від 23 липня 1990 р.)в частині використання арбітражних процедур при розв'язанні податкових спорів. По-перше, це дозволить забезпечити безпосередню участь усіх заінтересованих сторін –не лише податкових органів договірних держав, й самих платників. По-друге, арбітражна клаузула передбачає незалежний розгляд спору і спрямовує його на усунення подвійного оподаткування, що сприятиме обмеженню можливості прийняття необґрунтованих рішень з боку податкових органів[96, с. 73].

Використання арбітражної клаузули в договорах про уникнення подвійного оподаткування може позитивно вплинути й на ефективність задіяння процедури взаємоузгодження, яка (за висновком експертів ОЕСР) на сучасному етапі не забезпечує своєчасного отримання кінцевих результатів, які сприяли б усуненню такого оподаткування. Ця ситуація може призводити до того, що платники податків відчуватимуть сумнів у доцільності мобілізації ресурсів для застосування процедури взаємного узгодження, а компетентні органи, у свою чергу, не отримуватимуть стимулу для здійснення всіх необхідних кроків, які дозволили б оперативно вирішити той чи інший податковий спір. Саме наявність положень про арбітраж може сприяти більш активному задіянюю процедури взаємоузгодження, оскільки як уряди, так і платники податків із самого початку знатимуть, що час і зусилля, витрачені в рамках цієї процедури, можуть забезпечити отримання прийнятних результатів.

З метою розширення практики використання арбітражної клаузули Комітет з податкових питань ОЕСР виніс на розгляд держав-членів пропозицію про включення нового п. 5 до тексту ст. 25 Типової конвенції ОЕСР щодо запровадження процедури арбітражного врегулювання між договірними державами у випадку неможливості досягнення ними згоди при вирішенні податкового спору в такій редакції: «Якщо:(а) відповідно до п. 1 особа передала

справу компетентному органу Договірної держави на підставі того, що дії однієї чи обох Договірних держав призводять до оподаткування такої особи, яке не відповідає положенням цього Договору, і (б) компетентні органи не можуть досягти згоди щодо вирішення цієї справи відповідно до п. 2 протягом 2-х років із часу її подання на розгляд компетентного органу іншої Договірної держави, будь-які невирішені питання, що виникають у зв'язку із цією справою, повинні розглядатися в порядку арбітражу, якщо цього вимагає зазначена особа. Проте, невирішені питання такого роду не повинні передаватись до арбітражу, якщо щодо їх уже винесено рішення судом чи адміністративним трибуналом однієї зі сторін, за винятком випадку, коли особа, якій такою справою безпосередньо завдано шкоди, не погоджується з відповідною угодою, в якій міститься арбітражне рішення.Останнє повинно накладати зобов'язання на обидві Договірні держави й бути здійснено за внутрішнім законодавством таких Держав, незалежно від будь-яких часових обмежень. Компетентні органи Договірних держав мають спільним договором визначити порядок застосування цього пункту».

Відповідна робота стосовно закріплення норми про застосування процедури арбітражного врегулювання податкових спорів ведеться також і в ООН. При цьому окремі експерти (зокрема Роберт Вальдберге) наголошують на необхідності вирішення таких ключових питань:

– чи є потреба в наданні платникові податків права передавати на розгляд арбітражу спір у разі досягнення згоди між Договірними державами для її врегулювання, але за наявності заперечень з боку цієї особи;

– чи варто зберегти положення про обов'язковість застосування арбітражної процедури, якщо існує згодаплатника податків;

– чи є сенс змінювати дворічний термін для ініціювання арбітражного розгляду спору;

– чи треба зберігати умову про неможливість застосування процедури арбітражного врегулювання спору у випадку винесення рішення по справі платника податків судом чи іншим адміністративним органом;

– чи потрібно платникові податків надавати право на відхилення арбітражного рішення (*to reject the arbitration solution*);

– якою повинна бути процедура обрання арбітрів;

– чи потрібно зберігати для державних службовців можливість обрання в якості арбітрів для вирішення податкового спору;

– якою має бути модель двосторонньої угоди щодо встановлення порядку застосування арбітражної клаузули.

Разом із тим, як вбачається, в окремих положеннях запропонованих змін до ст. 25 Типової конвенції ОЕСР спостерігаються деякі недоліки, властиві також нормам Європейської конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств (від 23 липня 1990 р.), а саме:

– збереження норми про неможливість арбітражного розгляду спору в разі винесення рішення по цій же справі національним судом чи адміністративним трибуналом (*administrative tribunal*), що призводить до того, що разом з фінансовими санкціями за спробу ухилення від оподаткування платник буде змушений все ж сплатити податок, а це явний приклад подвійного оподаткування. Останнє суперечить самому духу й основним цілям правочинів про уникнення подвійного оподаткування;

– збереження відсильних норм у тлумаченні термінів, використаних у Типових конвенціях ОЕСР та ООН, може призвести до виникнення певних труднощів під час арбітражного розгляду податкового спору;

– незрозумілість питання, яким чином застосовувати процедуру арбітражного розгляду податкового спору, якщо до нього будуть залучені, наприклад, декілька (більше 2-х) держав, між якими діятимуть договори про уникнення подвійного оподаткування з арбітражною клаузулою.

Ще одним вагомим чинником, що зумовлює обережність держав при використанні арбітражної клаузули, є обмеженість або взагалі відсутність у деяких випадках практичного досвіду арбітражного провадження.

Для України практика застосування арбітражної клаузули в договорах про

уникнення подвійного оподаткування є новою, хоча експерти ОЕСР і ООН одностайні в доцільності її використання під час вирішення податкових спорів за участю іноземних суб’єктів господарювання. Набув чинності лише один договір, у якому вона отримала своє закріплення,– договір України з Нідерландами (п. 5 ст. 27) [57]. Проте чіткого механізму реалізації відповідного договірного положення так і не було розроблено, що фактично унеможливлює її практичне застосування. Зауважимо, що представники ділових кіл висловлюють зацікавленість у використанні арбітражних процедур при врегулюванні спірних питань, пов'язаних з договорами про уникнення подвійного оподаткування. Підтвердженням цьому може бути підготовлений Міжнародною торговою палатою проект статей щодо використання арбітражної клаузули в міжнародних податкових договорах[259]. Таким чином, активніше застосування останньої під час укладення договорів України про уникнення подвійного оподаткування може сприяти підвищенню рівня заінтересованості іноземних інвесторів, а значить, впливатиме на формування сприятливого інвестиційного клімату.

З урахуванням висловленого, надзвичайно корисним для України могло б бути вивчення досвіду інших держав щодо застосування арбітражної клаузули, оскільки вона дозволяє максимально врахувати інтереси всіх зацікавлених сторін, у тому числі і платників податків, шляхом їх безпосередньої участі в цьому процесі й забезпечити незалежний розгляд спору з метою обмеження в тому чи іншому випадку можливого свавілля податкових органів. Особливу увагу потрібно звернути на практику використання державами–членами ЄС Європейської конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв’язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств (від 23 липня 1990 р.) щодо використання арбітражних процедур при розв’язанні податкових спорів. Не в останню чергу така потреба зумовлюється й вимогами Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»[209, с. 397–400].

3.2. Двосторонній договір як метод усунення подвійного оподаткування

У системі правочинів, які стосуються міжнародної фінансової діяльності у сфері публічних фінансів, особливе місце займають міждержавні податкові угоди, які систематизують оподаткування суб'єктів міжнародної діяльності, створюють правове підґрунтя для усунення подвійного оподаткування і закладають основи міжнародного співробітництва у царині оподаткування. Активне застосування цих угод як засобів впорядкування оподаткування створює можливість досягти компромісу в розподілі податкових надходжень.

Серед багатосторонніх податкових угод виділяють:

– угоду держав Південно-Східної Європи (1922 р.) про запобігання подвійного оподатковування;

– конвенцію між країнами Бенілюксу (1953 р.) про взаємну допомогу у виконанні податкових позовів;

– угоду між країнами Бенілюксу (1964 р.) про надання взаємної допомоги в податкових питаннях;

– угоду між державами Андскої групи (1971 р.);

– конвенцію про запобігання подвійного оподаткування між скандинавськими країнами (1972 р.);

– спеціальну конвенцію скандинавських країн про усунення подвійного оподаткування щодо податків на спадщину і дарування 1989 р.,

– конвенцію скандинавських країн про взаємну адміністративну допомогу (1989 р.);

– угоду арабських держав (1973 р.);

– Ломейску конвенцію(1976 р.), що регулює низку податкових питань між ЄЕС і державами, що розвиваються;

– спільну конвенцію ЮНЕСКО і ВОІВ про запобігання подвійного оподаткування виплат авторської винагороди;

– угоду держав–членів СНД (1999р.) про співробітництво і взаємну

допомогу з питань дотримання податкового законодавства і про боротьбу з порушеннями в цій сфері та ін. [48, с. 141–142; 245, с. 68–70].

До таких правочинів окремі науковці пропонують відносити також Генеральну угоду з тарифів і торгівлі (1994 р.), Генеральнуугоду з торгівлі послугами (1994 р.), які, по суті є багатосторонніми угодами, що стосуються непрямого оподаткування[85, с. 79].

Другою й найбільш численною групою міжнародних актів у сфері подвійного оподаткування є двосторонні угоди (договори, конвенції), які стали об'єктом подальших класифікацій серед дослідників міжнародного оподаткування. Варто відзначити, що в питанні класифікації міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування існують різні підходи вчених. Так, М. П. Кучерявенко й І. О. Ларютіна об'єднують міжнародні угоди, що регламентують податкові правовідносини, у 3 групи: а) умовно-податкові – угоди, в яких питання оподаткування врегульовано поряд з іншими питаннями, які не становлять предмет податкового чи фінансового права; б) загальноподаткові – угоди, присвячені загальним проблемам оподаткування, або угоди про уникнення подвійного оподаткування; в) обмеженоподаткові – акти, що регулюють оподаткування стосовно конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподаткування[80, с. 591; 85, с. 79–82].

Усі двосторонні угоди В. А. Кашин поділяє на 2 групи: (а) власне, податкові угоди й (б) усі інші угоди, що стосуються міжнародного оподаткування. До першої групи він відносить загальноподаткові, обмежено-податкові угоди, угоди щодо надання адміністративної допомоги, угоди щодо оподаткування спадщини та угоди, що поширюються на податки і збори, які стягуються в системі соціального страхування. До другої – умовно-податкові, зокрема, угоди про засади взаємовідносин між державами, про встановлення дипломатичних і консульських відносин, торгові договори й угоди, митні угоди[48, с. 142–144].

Деякі вчені поділяють угоди про уникнення подвійного на загальні і спеціальні. Предметом загальних податкових угод виступаютьвідносини, що

виникають у зв'язку з подвійним оподаткуванням. Цей вид угод поширюється на будь-які податкові відносини незалежно від сфери дії платника податків. Спеціальні податкові угоди застосовуються виключно до податкових відносин, що стосуються певних сфер, наприклад, авторських прав.

Податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування можна також поділяти на багатосторонні і двосторонні. Прикладом багатосторонньої податкової угоди може служити угода між країнами Бенілюксу (1964 р.) «Про надання взаємної допомоги в податкових питаннях».

Однак найчастіше держави укладають саме двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування, щоб досягти домовленостей з найбільш важливими для себе економічними партнерами. Укладаючи такі податкові угоди, кожна держава в першу чергу захищає власні інтереси в царині оподаткування[78, с. 237].

Найбільш розгорнуту класифікацію міжнародних угод у досліджуваній сфері здійснив український дослідник міжнародного права І. Ю. Петраш, який поділив їх на 4 групи: а) міжнародні угоди загального характеру; б) власне, податкові угоди; в) умовно-податкові угоди; г) специфічні угоди конкретних міжнародних організацій [165, с. 54–68]. При цьому, у другій групі міжнародних угод ним було виділено угоди загальноподаткові, обмеженоподаткові й угоди про надання адміністративної допомоги.

Особливий інтерес для нас становить з’ясування правової сутності «власне податкових угод» (як загальноподаткових, так і обмеженоподаткових), які встановлюють узгоджену систему механізмів усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Так, загальноподаткові договори регламентують такі два основні питання: (1) усунення міжнародного подвійного оподаткування у відносинах між договірними країнами; (2) попередження податкових ухилень від сплати податків, що можуть виникати в результаті колізій у законодавствах учасників таких угод.

На підставі типових моделей конвенцій чи договорів, ключовими з яких є

Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу (1977 р.) [298], Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (1980 р.) [318] й Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування [317] укладаються загальноподаткові угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Установлення загальноподатковими угодами співробітництва Договірних держав щодо оподаткування, яке передбачає перспективи узгодження спірних питань, які стосуються подвійного оподаткування й застосування податкового законодавства, а також обміну інформацією з метою недопущення ухилення від оподаткування є ключовою ознакою загальноподаткових правочинів. Фіксація взаємного зобов'язання між Договірними державами не застосовувати дискримінаційного оподаткування щодо громадян і резидентів іншої Договірної держави є ще іншою визначною ознакою. Варто наголосити, що це зобов'язання стосується не лише податків, урегульованих такою угодою, а й є умовою, яка зможе сприяти свободі торгівлі й переміщення капіталу між державами [48, с. 146].

Вивчаючи правову природу договорів про уникнення подвійного оподаткування, важливо підкреслити, що вони не створюють новтх податкових законів для Договірних держав і не можуть збільшувати податкове зобов'язання платника податку, хоча й можуть змінювати вже існуючі. Основне призначення загальноправових угод про уникнення подвійного оподаткування, за словами В. А. Кашина, – забезпечити платникам податків (щодо свободи від подвійного оподаткування) і податковим органам (щодо оподаткування усіх без винятку доходів платників) ті ж права й можливості, якими вони наділяються національним законодавством, але вже в міжнародних масштабах[48, с. 149]. Оскільки податкові органи однієї Договірної держави не мають можливості поширювати свою юрисдикцію на територію другої держави, для цього укладаються загальноподаткові угоди, згідно з якими обидві держави не поступаються одна одній власною податковою юрисдикцією, а домовляються діяти в певних ситуаціях відповідно і з урахуванням дій іншої сторони угоди.

Для більш чіткого розуміння загальноправових угод про уникнення подвійного оподаткування слід звернути увагу ще на одну їх особливість, що виникає залежно від суб'єкта, який застосовує норми цих правочинів. Так, платник податку не зобов'язаний використовувати норми договору про уникнення подвійного оподаткування, оскільки не потребує від нього відповідної заяви про свій статус, яка подається на власний розсуд. Тому у випадку, якщо платник податку обере для себе застосування національних режимів обох Договірних держав, податкові органи не матимуть можливості примусити його використовувати режим податкової угоди. У той же час, ці органи зобов'язані застосовувати податкові угоди навіть у випадку, коли вони суперечать нормам національного законодавства.

Загальноподаткові угоди містять логічний організаційний механізм усунення подвійного оподаткування, який по-різному систематизується в доктрині міжнародного податкового права. Так, В. А. Кашин вважає, що структура податкового договору містить 3 частини: перша встановлює сферу дії угоди; друга визначає податкові режими; третя передбачає методи й порядок виконання угоди[48, с. 147].

М. П. Кучерявенко особливу увагу приділяє визначення 4-х груп проблем, які вирішує угода про уникнення подвійного оподаткування, які охоплюють: (а) сфера застосування договору; (б) визначення за державами конкретних видів податків; (в) усунення подвійного оподаткування й механізм його забезпечення; (г) поведінку договірних держав[80, с. 591].

А. В. Толкушкін теж поділяє податкову угоду на 4 частини: (а) у першій перелічуються види податків, окреслюється коло осіб, які охоплює угода; (б) у другій міститься опис конкретних режимів оподаткування, встановлених угодою для окремих видів доходів (підприємницький прибуток, дивіденди, відсотки, роялті, заробітна плата та ін); (в) третя містить статті, що передбачають порядок усунення подвійного оподаткування тих доходів і капіталу, права на оподаткування яких зберігаються за обома країнами учасницями угоди; (г) до четвертої входять статті, які визначають конкретний

порядок виконання угод. В таких угодах містяться також статті, які встановлюють термін і порядок припинення дії угод, інколи – преамбула[228, с. 186].

Є сенс ознайомитися з позицією Р. Л. Дорнберга стосовно структури договорів про уникнення подвійного оподаткування. Учений зазначає, що, незважаючи на наявність деяких варіацій у положеннях податкових договорів, існує в них низка типових положень, до яких, зокрема, належать: тлумачення угоди, сфера її застосування, термінологія, правила класифікації й передачі, уникнення подвійного оподаткування, обмеження пільг, недискримінація, взаємоузгоджувальна процедура, обмін інформацією[36, с. 119].

Серед науковців немає одностайного підходу до встановлення ознак договорів (угод) про уникнення ЗПО як стверджує М. П. Кучерявенко, характерною їх рисою є те, що дія цих договорів неоднакова щодо платників податків і податкових органів На платників не поширюється зобов'язальність положень укладених договорів, бо для цього від платника податків потрібна заява про присвоєння йому відповідного статусу. А ось податкові органи зобов'язані не лише виконувати умови міжнародних податкових договорів про уникнення подвійного оподаткування, й віддавати перевагу їх вимогам, навіть якщо вони або не збігаються з ним або суперечать з нормами національного податкового законодавства[81, с. 517].

Структура правочинів про уникнення ЗПО грунтується на принципі так званого оптимуму Паретто, який полягає в тому, що реалізація інтересів однієї країни не повинна погіршувати фіскальне становище інших[92, с. 251]. Аналіз різних таких угод дозволив науковцям систематизувати основні їх елементи, а саме:

- загальні положення, в яких закріплюються основні засади й категорії, що визначаються в угоді, що укладається - трактування понять державами, що домовляються, резидентами цих держав, визначення також термінів, як «громадянин», «особа», «компанія», «компетентні органи» тощо;

- сфера дії договору, тобто межі юрисдикції кожної країни щодо

оподаткування конкретних видів доходів (доходи від «активної» діяльності на території іншої країни (доходи від комерційної діяльності, від найманої праці тощо), «пасивні» доходи) або майна (капіталу);

- категорія та види осіб, до яких застосовуються положення договору (резиденти однієї, двох або більше країн);

- конкретні види платежів, щодо яких встановлюється особливі податкові режими;

- податкові режими;

- визначення методів уникнення подвійного оподаткування і порядок виконання договору, відносин і співробітництва між компетентними органами з виконання договору;

- порядок набрання чинності та припинення дії договору[80, с. 569].

На підставі зробленого аналізу елементів міждержавних договорів (угод) про уникнення ЗПО дослідники визначили, що цей процес має місце на 3-х рівнях. На першому усувається подвійне оподаткування, що є наслідком відмінностей у визначенні країни резидентства і джерела доходу, які застосовуються в різних кранах. Для цього в таккі угоди вводяться статті про уникнення подвійного резидентства і статті, що встановлюють виключне право однієї зі сторін на обкладення конкретного виду доходів. На другому рівні усувається подвійне оподаткування, що залишається внаслідок усунення колізій між правилами визначення резидентства і джерела доходу. Для цього в податковій угоді передбачаються спеціальні статті, в яких закріплюється метод уникнення подвійного оподаткування. На третьому усувається подвійне оподаткування, що виникає внаслідок наявності відмінностей при визначенні доходу, що підлягає оподаткуванню в різних країнах [32, с. 282]. Укладаючи подібні договори держави повинні визначити які правила й методи вироблені на сьогодні міжнародною практикою і сформульовані науковцями, необхідно застосувати в кожному конкретному випадкуй закріпити їх в цьому міжнародному договорі/угоді. Отже, уникнення ЗПО на міждержавному рівні шляхом укладення міжнародних правочинів становить собою вибір 2-х або

більше країн, які домовляються,правил і методів такого уникнення й закріплення їх в зазначеному договорі (угоді).

Правочини про уникнення ЗПО доволі часто ґрунтуються на типових проектах двосторонніх договорів, розроблених і рекомендованих до застосування в міжнародних угодах, серед яких найважливішими є Типова конвенція ОЕСР й Типова конвенція ООН. До таких конвенцій І. А. Ларютина відносить також Типовий договір (модель) США про уникнення подвійного оподаткування (1976 р.)[85, с. 104]. Інші ж науковці, незважаючи на те, що американська модель є більш жорсткою порівняно з моделлю Типової конвенції ОЕСР (адже з метою зменшення чисельності пільговиків для запобігання ухилення від сплати податків вона встановлює значні обмеження), розглядають Типову конвенцію США як допоміжний документ, хоча і який грунтується на Типовій конвенції ОЕСР, але враховує американський досвід. Як зазначає Л. В. Полежарова, модель уникнення ЗПО, запропонована Типовим договором США, не є обов'язковою для всіх штатів США[173, с. 33].

Поділяємо позицію цих учасників і рекомендуємо зосередити увагу на Типовій конвенції ОЕСР і Типовій конвенції ООН як основних нормативних актах, які містять базові положення міжнародних договорів (угод) про уникнення подвійного оподаткування [173, с. 33].

Основна різниця між Типовою конвенцію ОЕСР і Типовою конвенцією ООН, як уже зазначалося раніше, є обрання при їх застосуванні правила визначення пріоритету між принципами резидентства і територіальності, оскільки модель уникнення оподаткування, що пропонується у Типовій конвенції ОЕСР, грунтується на принципі резидентства, а модель, запропонована Типовою конвенцією ООН, – на принципі територіальності. Нормативну структуру моделей зазначених конвенції Л. В. Полежарова поділяє на норми: (а) спрямовані на врегулювання сфери застосування конвенції; (б) розподілу податків які усуваються між країнами; (в) усунення подвійного оподаткування і правила поведінки країн, які домовляються. З урахуванням цієї структури дослідниця виділяє певний механізм уникнення подвійного

оподаткування в цих Типових конвенція, що охоплює:

- установлення понятійного апарату (визначення термінів);

- визначення схеми уникнення подвійного оподаткування, за якого кожна з країн, яка домовляється, стягує податок з конкретного виду доходу;

- установлення механізму подвійного оподаткування у випадках, коли оподаткування всіх видів доходів зберігається за всіма країнами, які домовляються;

- усунення дискримінаційного оподаткування платника податків в іншій країні;

- обмін інформацією між компетентними органами з метою запобігання ухиленню від сплати податків або зловживання умовами конвенцій;

- визначення методів уникнення подвійного оподаткування резидентів.

Спираючись на власний аналіз указавних конвенцій, учена вважає, що в нормативній структурі моделей уникнення ЗПО, що пропонуються в Типових конвенціях ООН та ОЕСР, можна виділити: (а) установлення правил уникнення ЗПО (правила резидентства, ділової установи та ін.); (б) обрання пріоритету між принципом територіальності і принципом резидентства; (в) визначення податків, на які поширюється дія конвенції; (г) обрання методів уникнення ЗПО; (д) визначення умов співпраці фіскальних органів країн, які домовляються[173, с. 34].

До недоліків, які притаманні Типовим конвенціям ОЕСР та ООН, І. А. Ларютина відносить те, що в їх положеннях не названо правил уникнення ЗПО (насамперед правила «національності»), а зазначається, що при тлумаченні основних понять («резидент», «постійне представництво», «міжнародні перевезення» тощо) країни повинні звернутися до внутрішнього законодавства і на підставі цього визначати їх сутністб. Вона наполягає, що подібне становище створює підстави для виникнення колізій, оскільки внутрішнє законодавство кожної країни може по-різному трактуваки вищевказані терміни [86, с. 105–106]. Саме тому дослідниця вважає за доцільне застосовувати між країнами процедуру взаємоузгодження сутності дефініцій термінів, що мають значення

для уникнення ЗПО, тобто визначати й запроваджувати в договорі правила уникнення ЗПО (правила «національності», «джерела доходів та ін.)[85, с. 105–106].

Також І. А. Ларютіна вказує, що в цих конвенціях не вирішується питання кваліфікації доходів. Наприклад, однією країною відсотки можуть розглядатися як дохід, сплачуваний позичальником на користь кредитора, а іншою – як прибуток від комерційної діяльності. Авторка критикує обидві конвенції за те, що в них, при запровадженні методів уникнення ЗПО передбачається вибір лише між методами податкового кредиту й методом звільнення. Отже, при обранні моделі уникнення ЗПО, передбаченої у відповідній Типовій конвенції, країни, що домовляються, повинні додатково узгодити: (а) визначення основних термінів, що застосовуються в договорі (резидентство, «ділова установа», «джерела доходів» тощо); (б) визначити кваліфікацію доходів; (в) при обранні методів уникнення ЗПО враховувати досягнення в міжнародній практиці, де застосовується більш широкий перелік указаних методів [85, с. 122].

Уникнення ЗПО на міждержавному рівні шляхом укладення міжнародних договорів (угод), що грунтуються на розроблених типових моделях правочинів, які рекомендуються до застосування в міжнародних нормативних актах, становлять собою процес: (а) з'ясування, яка з моделе, що містяться в міжнародних конвенціях буде покладена в основу договору, що укладається; (б) взаємоузгодження тих правил уникнення ЗПО, які не містяться в зазначеній моделі (резидентства, ділової установи, джерела доходів тощо); (в) визначення кваліфікації доходу; (г) обрання методів уникнення ЗПО з урахуванням сучасних досягнень міжнародної практики (д) закріплення їх в такому договорі (угоді)[107, с. 123–125].

З нашого погляду, дискусія щодо структури міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування лежить більше в теоретичній, аніж у практичній площині, оскільки кожна із наведених його структур містить трирівневу організаційну систему усунення міжнародного подвійного

оподаткування. Разом із тим найбільш зручною з точки зору аналізу договору є структура, за якої в першому блоці встановлюється сфера дії угоди, у другому – податкові режими, у третьому –методи й порядок виконання угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Другою підгрупою досліджуваних угод є обмежені податкові угоди, що обумовлюють застосування механізму оподаткування стосовно конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподаткування. До цієї підгрупи належать:

- по-перше, угоди про усунення подвійного оподаткування транспортних (морських і повітряних) перевезень[218]. Ці угоди регулюють питання про усунення подвійного оподаткування стосовно доходів, які отримуються від експлуатації міжнародних повітряних авіаліній та міжнародних морських шляхів. У світі існує відносно незначна кількість подібних угод, а стосовно сухопутних і трубопровідних сполучень взагалі немає угод про уникнення подвійного оподаткування;

- по-друге, угоди про податковий режим окремих компаній[85, с. 79–80] (угода між Францією й Іспанією 1926 р.). Змістом таких угод є регламентація оподаткування діяльності окремих видів компаній на території Договірних держав, що займаються якимось стратегічними напрямами чи в діяльності яких особливо заінтересовані сторони цих договорів;

- по-третє, угоди про уникнення подвійного оподаткування платежів за авторські права, ліцензійних платежів та ін. Особливо відомою у цій сфері є Багатостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди (від 13 грудня 1979 р.), розроблена Секретаріатом ООН з питань освіти, науки й культури та Міжнародним бюро Всесвітньої організації інтелектуальної власності.

Обмежені угоди, як правило, регламентують оподаткування в окремих сферах. Вони мають конкретний характер щодо виду податку, платника, об'єкта податку, видів діяльності, на які поширюється договір. Подібних угод між різними державами зараз надзвичайно багато, і всі вони мають на меті приблизно однакову модель, хоча конкретні назви податків і відповідні пільги

дуже різняться[162, с. 99].

Самостійним і поширеним видом податкової угоди є угоди про уникнення подвійного оподаткування спадків. Вони стали першою формою договорів у сфері прямого оподаткування. Це пояснюється тим, що податки зі спадків з'явилися набагато раніше податків на доходи. Ще одним новим видом слід вважати угоди, що поширюються на податки і внески, стягувані за системою соціального страхування. Значне збільшення платежів, що стягуються з населення з державного соціального страхування в більшості країн, і потреба усунути подвійне оподаткування таких платежів з деяких категорій громадян змусили звернути особливу увагу на цю проблему, і чимало країн (США, Франція, Німеччина та ін.) мають вже декілька угод у цій сфері[47, с. 48].

Існує ще підгрупа, податкових угод про надання адміністративної допомоги з оподаткування, а також угоди про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства. Згідно із такими угодами, щоб забезпечити належне виконання цього законодавства, сторони, що домовляються, зобов'язані сприяти одне одному в запобіганні й зупиненні порушень при наданні інформації про зміни в національних податкових системах, навчанні кадрів та в інших сферах, які вимагають сумісних дій. Структура названої підгрупи міжнародних угод є типовою: вони належать до розряду міжурядових. Основне їх завдання – окреслення сфери діяльності й установлення найважливіших принципів взаємодії податкових органів Договірних держав. Тексти угод містять такі статті: (1) визначення термінів, сфера їх застосування; (2) форма і зміст запитів про співробітництво й порядок виконання запитів; (3) зміст інформації, що надається податковими органами; (4) порядок надання документів та інших матеріалів; (5) порядок передачі інформації; (6) дотримання конфіденційності; (7) виконання угод; (8) порядок набуття угодою чинності і припинення її дії [113, с. 180–181].

Розглядувані угоди можуть бути як багатосторонніми, так і укладеними на рівні 2-х держав. Прикладом можуть послужити:

– багатостороння Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в

податкових справах (від 25 січня 1988р.), укладена державами–членами Ради Європи і країнами–членами ОЕСР;

– Угода між державами–учасницями Співдружності Незалежних Держав про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства і боротьби з порушеннями в цій сфері (від 4 червня 1999 р.)[215];

– Угода між Урядом Республіки Білорусь, Урядом Російської Федерації і Кабінетом Міністрів України про співробітництво й обмін інформацією у сфері боротьби з порушеннями податкового законодавства (від 19 жовтня 1999 р.)[217], Угода між Урядом України і Урядом Російської Федерації про співробітництво і взаємну допомогу з питань додержання податкового законодавства (від 28 травня 1997 р.)[236] та ін.

У податковому законодавстві України найбільшу кількість становлять загальноподаткові угоди про уникнення подвійного оподаткування. Так, станом на 1 січня 2011 р. набрали чинності міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з Австрією (20.05.1999 р.), Азербайджаном (03.07.2000 р.), Алжиром (01.07.2004 р.), Бельгією (25.02.1999 р.), Білорусією (30.01.1995 р.), Болгарією (03.10.1997 р.), Бразилією (26.04.2006 р.), Великою Британією (11.08.1993 р.), В'єтнамом (19.11.1996 р.), Вірменією (19.11.1996 р.), Грецією (26.09.2003 р.), Грузією (01.04.1999 р.), Данією (21.08.1996 р.), Естонією (24.12.1996 р.), Єгиптом (27.02.2002 р.), Ізраїлем (20.04.2006 р.), Індонезією (09.11.1998 р.), Індією (31.10.2001 р.),Іраном (21.07.2001 р.), Ісландією (09.10.2008 р.), Італією (25.02.2003 р.), Йорданією (23.10.2008 р.), Казахстаном (14.04.1997 р.), Канадою (22.08.1996 р.), Киргизстаном (01.05.1999 р.), Китаєм (18.10.1996 р.), Кувейтом (22.02.2004 р.), Латвією (21.11.1996 р.), Литвою (25.12.1997 р.), Ліваном (06.09.2003 р.), Лівією (31.01.2010 р.), Македонією (23.11.1998 р.), Марокко (30.03.2009 р.), Молдовою (27.05.1996 р.), Монголією (03.11.2006 р.), Нідерландами (02.11.1996 р.), Норвегією (18.09.1996 р.), Об'єднаними Арабськими Еміратами (09.03.2004), Південно-Африканською Республікою (23.12.2004 р.), Польщею (11.03.1994 р.), Португалією (11.03.2002 р.), Республікою Корея (19.03.2002 р.), Російською Федерацією (03.08.1999 р.),

Румунією (17.11.1997 р.), Сирією (04.05.2004 р.), Сінгапуром (18.12.2009 р.), Словаччиною (22.11.1996 р.), Словенією (25.04.2007 р.), США (05.06.2000 р.), Таджикистаном (01.06.2003 р.), Таїландом (24.11.2004 р.), Туреччиною (29.04.1998 р.), Туркменістаном (21.10.1999 р.), Угорщиною (24.06.1996 р.), Узбекистаном (25.07.1995 р.), Фінляндією (14.02.1998 р.), Францією (01.11.1999 р.), ФРН (04.10.1996 р.), Хорватією (01.06.1999 р.), Чехією (20.04.1999 р.), Швейцарією (26.02.2002 р.), Швецією (04.06.1996 р.).

Конвенція між Кабінетом Міністрів України й Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи й капітал, яка була підписана 22 березня 2001 р. й набула чинності 29 листопада 2001 р., застосовується у відносинах України з Республіками Сербія й Чорногорія. Відповідно до ст. 7 Закону „Про правонаступництво України" Україна застосовує договори часів СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими. Договори СРСР діють у відносинах України з Іспанією, Кіпром, Малайзією і Японією[255].

Усі наведені угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна І. Ю. Петраш поділив на 3 групи[165, с. 72–74].

Першу групу становлять угодипро уникнення подвійного оподаткування доходів і майна з країнами–членами СНД, укладені після 1991 р. Основним документом, який регламентує взаємовідносини цих держав у сфері оподаткування, є Угода між урядами держав–учасницьСпівдружності Незалежних Держав "Про узгоджені принципи податкової політики" (від 13 березня 1992 р.), за якою з метою забезпечення єдиного методологічного підходу до укладення угод про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна глави урядів цих держав домовилися використовувати між собою і з третіми країнами типову угоду із цього питання" [216]. На 1 січня 2011 р. чинні угоди про уникнення подвійного оподаткування укладено Україною практично з усіма країнами–учасницями СНД.

До другої групи належать угоди, підписані з країнами, які не є членами СНД. Специфікою цієї підгрупи є те, що угоди, що входять до неї, укладені на

підставі3-хТипових конвенції–ОЕСР, ООН і США.

Третя підгрупа містить угоди, які діють згідно з Конвенцією про правонаступництво, тобто укладені за часів СРСР. Угоди цієї групи характеризуються певною своєрідністю. Їх структура, окремі статті й положення можуть суттєво відрізнятися від угод перших 2-х підгруп. Вони є частиною законодавства України згідно зі ст. 3 Закону України „Про правонаступництво" (від 12 вересня 1991 р.)[192] і постановою Верховної Ради України „Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів Союзу РСР" (від 12 вересня 1991 р.)[191]. Міжнародні договори застосовувалися спочатку відповідно до Закону України „Про дію міжнародних договорів на території України" (від 10 грудня 1991 р.)[181], а зараз–згідно зі ст. 9 Конституції України[73] та ст. 19 Закону України „Про міжнародні договори України" (від 29 червня 2004 р.)[184].

У контексті проблеми співвідношення внутрішньодержавного й міжнародного права важливу роль відіграє порядок інкорпорації норм міжнародного права до національної правової системи відповідної держави. Незалежно від того, йдеться про моністичну або дуалістичну концепції, будь-який міжнародний договір, у тому числі з податкових питань, повиненпройти через відповідну процедуру для підтвердження свого юридичного значення. Тут можна виділити 3 основних підходи до зазначеного порядку. У рамках першого міжнародний договір, зокрема податкова угода,стає частиною національно-правової системи за фактом її укладення, як це має місце в Бельгії й Нідерландах. Другий підхід передбачає спеціальне схвалення міжнародного договору уповноваженим органом влади (як правило, парламентом), тобто ратифікацію договору, як це відбувається у ФРН, Італії, Україні, Російській Федерації. Згідно з третім підходом, що є характерним для країн, якідотримуються дуалістичної концепції, існує потреба прийняття спеціального законодавчого акта, текст якого включав би положення міжнародного договору, причому в порядку і на умовах, установлених для прийняття звичайних законодавчих актів, що характерно для Великобританії й Данії[264, с. 46].

І хоча в країнах, якідотримуються моністичної й дуалістичної концепцій, статус угод про уникнення подвійного оподаткування не єоднаковим, норми таких угод за умови дотримання стосовно них процедури інкорпорації їзастосовуються поряд з національними законодавчими актами у сфері оподатковування і навіть у частині регулювання податкових правовідносин з іноземним елементом мають пріоритет над нормами національних законів. У той же час у країнах, для яких характерною є дуалістична концепція, використання угод може бути обмежено або навіть цілком виключено без їх денонсації шляхом прийняття законодавчого акта, що встановлює інший порядок оподатковування, аніж передбачений відповідною угодою.А ось у країнах з моністичною концепцією, що визнають примат міжнародного права, обмеження або припинення застосування зазначених угод можливе тільки в результаті їх повної або часткової денонсації.

В одних державах податкові угоди автоматично стають частиною внутрішнього права з моменту вступу в силу (Бельгія, Нідерланди, США), в інших для цього потрібне підтвердження, наприклад, парламенту (Італія, ФРН) або разом з парламентським схваленням – також прийняття окремого внутрішнього закону, що містить текст угоди (Австралія, Австрія, Великобританія, Ізраїль, Канада, Шрі-Ланка). Однак варто погодитися з І. О. Ларютіною, яка підкреслює, що, незважаючи на включення податкових угод до внутрішнього законодавства, норми, які в них містяться,не перестають бути міжнародними, бо інакше 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 замінює попередній). Більшість же держав дотримуються положень Віденської конвенції про право міжнародних договорів (1969 р.), якими забороняється посилатися на внутрішнє законодавства для виправдання факту невиконання міжнародних договорів. На переконання вченої, необхідність включеннязазначених вище норм у внутрішнє законодавство пов’язано винятково із забезпеченням можливості застосування податкових

угод на території держави[31, с. 73].

У системі усунення міжнародного подвійного оподаткування існує правило, що застосування внутрішнього законодавства держав припустимо, якщо це прямо передбачено (або передбачається) в податкових угодах. Наприклад, у п. 9 протоколу до Конвенції між Україною і Францією про запобігання подвійного оподатковування визначено, що жодні положенняКонвенції не заважають Франції застосовувати до своїх резидентів положення ст. 212 її Податкового кодексу або будь-яких подібних по суті положень, які спроможні вносити поправки або змінювати норми цієї статті. Статтею 3 Конвенції передбачено, що будь-який не визначений у ній термін буде мати те значення, яке він має за законодавством цієї Держави стосовно податків, на які поширюється цей документ. Тлумачення терміна згідно з податковим законодавством цієї Держави повинно мати пріоритет над його значенням, передбаченим для такого терміна в інших підрозділах законодавства цієї Держави[69].

У статті податкової угоди, що встановлює податки, на які вона поширюється, як правило, передбачається, що угода застосовується до конкретних податків, а також до будь-яких аналогічних, що будуть установлені після дати підписання цього правочину[60]. У такому випадку не виключається можливість податкових обмежень з боку держави. Основною правовою гарантією захисту платників податків від подібного роду зловживань єнеодмінне законодавче встановлення податкового зобов'язання, що визначається в конституціях практично всіх держав, приміром: „Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом" (ст. 67 Конституції України); „Кожен зобов'язаний платити законно встановлені податки" (Конституція РФ, ст. 57); „Ніякий податок на користь держави не може бути встановлений інакше як законом" (ст. 170 Конституції Бельгії і ст. 99 Конституції Люксембург). Аналогічні положення містяться і в Конституціях Франції (ст. 34), Іспанії (п. 1 ст. 133) та інших держав. „Установлення податків та інших фінансових зобов'язань можливо винятково

на підставі закону", – проголошується в ст. 29 Декрету про Раду міністрів Саудівської Аравії (1958 р.).

Також у цьому основному законі багатьох країн може передбачатися заборона зворотної сили податкового закону (п. 2 ст. 78 Конституції Греції), компетенція державних органів у податковій сфері (ст. 92 Конституції України). Отже, конституції держав закріплюють загальні принципи податкового права, застосування яких теж може впливати на оподатковування іноземних осіб.

Законодавчі акти, що містять податкові норми, представлені не тільки конституціями, а й фінансовими законами, наприклад, тими, що затверджують бюджет, і численними коригувальними фінансовими законами. Зазначені правові акти деяких держав (Закон Великобританії про Парламент 1911 р. – п. 2 ст. 1; Конституція Ірландії –п. 1 ст. 22) містять перелік питань, щодо яких приймаються фінансові закони. У цьому списку фіксуються питання встановлення, скасування, зменшення, зміни або регулювання податків. Також Податкові норми встановлюються й у спеціальних податкових законах, у тому числі й у податкових кодексах (Закон ФРН 1996 р. „Про податок з корпорацій"; Закон Нідерландів 1969 р. „Про податок на прибуток корпорацій"; Податковий Кодекс РФ 1998 р.; Кодекс внутрішніх доходів США 1986 р.).

Податкові конвенції поширюються в Україні, як правило, на податок на прибуток підприємств і на прибутковий податок із фізичних осіб. Цей список може бути розширений за рахунок інших податків, які погоджуються Україною та іншою Договірною державою при укладенні конкретних договорів. Це податки на прибуток (доходи) організацій, на майно підприємств; на майно фізичних осіб, на нерухоме майно громадян та ін.

Стосовно податків, перелічених в угодах України про уникнення подвійного оподаткування, і податків інших Договірних держав варто відзначити їх численність і різноманітність, оскільки вони включають як архаїчні (середньовічні) податки, щоіснують і сьогодні, так і сучасні податки і збори. Усі без винятку угоди охоплюють прибуткові податки із фізичних осіб і

податки на прибуток юридичних осіб (корпорацій), що можуть трохи різнитися за назвою (залежно від країни), але за предметом регулювання вони однакові. В угодах із Фінляндією, Бельгією і Швецією окремо згадуються податки на доходи нерезидентів, які за загальним правилом існують не як конкретні види податків, а як їх елементи або навіть окремі податкові режими. Приміром, в угоді з Люксембургом окремим податком виділено люксембурзький податок з винагород членам рад директорів, а в угоді з Данією –податки на дивіденди, відсотки йдоходи від авторських прав і ліцензій, що рідко зустрічаються як самостійні податки. Що ж стосується архаїчних податків, то до них належать згадуваний в угодах з Данією і Фінляндією церковний податок, зазначений в угоді з Німеччиною –промисловий податок, в угоді зі Швецією – податок із заробітної плати для моряків. Досить специфічним є податок на вартість незасвоєних будівельних ділянок, зазначений в угоді з Австрією, в угоді зі Швецією – додатковий кризовий збір, в угоді з Люксембургом – торговельнийподаток на прибуток і майно в експлуатації, в угоді з Німеччиною – податкова надбавка в підтримку солідарності.

Для практичного застосування угод про уникнення подвійного оподаткування тлумачення їх статей, що містять перелік податків, до яких застосовується конкретна угода, має особливе значення, оскільки в деяких випадках досить складно визначити, чи поширюється дія угоди на нові запроваджені податки, а також на податки, які стягуються на регіональному й місцевому рівнях[31, с. 97–98].

Явний брак у податкових угодах України статей про просторову сферу їх дії ще не означає, що ці питання залишилися за межами договірного регулювання. Так, у всіх податкових угодах у ст. „Загальні визначення” наводиться назва Договірної держави в юридичному й географічному значенні. Виняток становлять лише угоди з Бразилією, Австрією і Швейцарією, в яких фіксується лише юридичне їх визначення – відповідно, „Федеративна республіка Бразилія”, „Республіка Австрія” і „Швейцарська Конфедерація”. Не вказується визначення держав-учасниць у юридичному значенні в тих угодах, у

тексті яких вживається тільки офіційне найменування Договірної держави, як, наприклад, у договорах з Монголією, Білорусією, Іраном, Чехією, Румунією, Молдовою, Канадою, Грузією, Грецією, Індією[31, с. 100].

Двосторонні угоди служать правилами проти «податкових гаваней», зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування, зокрема, шляхом створення компаній-посередників у країнах з кращим податковим режимом і недостатньою капіталізацією, тобто з надмірним використанням кредитів для фінансування компанії замість отримання коштів шляхом емісії акцій[261, гл. 13]. Суттєвий недолік зазначених правил полягає в тому, що їх застосування є обмеженим відповідним колом операцій, які законодавець зміг виділити як неприйнятні, і не перешкоджає іншим зловживанням. Більше того, запровадження таких правил у відповідь на неприйнятні дії платників податків часто призводить до швидкого зростання їх кількості й до ускладнення податкового законодавства. Як доводить практика, самі правила також можуть стати об'єктом зловживань, якщо вони некоректно або нечітко сформульовані.Наприклад, в Аргентині спеціальне законодавче правило, спрямоване проти зловживань в операціях з пов'язаними особами під час здійснення експортно-імпортних операцій, перероблялося з моменту його запровадження в 1943 р. уже 5 разів[263].

Режим подвійного оподаткування й засоби його подолання поширюються на відповідне коло суб'єктів, які, власне, і є представниками владної й зобов'язаної сторони при регламентуванні цього різновиду податкових відносин. Такі учасники визначаються, як правило, першими статтями конвенцій, які містять загальні положення. Найважливішим учасником таких відносин є держава як власник надходжень і організатор засад уникнення подвійного оподаткування. Так, у ст. 3 Конвенції між Урядом України й Урядом Сполучених Штатів Америки[67] про уникнення подвійного оподаткування й попередження податкових ухилень щодо податків на доходи й капітал термін "Договірна держава" означає Україну або Сполучені Штати Америки (Сполучені Штати). У той же час поняття "Сполучені Штати" означає

Сполучені Штати Америки, але не включає Пуерто-Ріко, Віргінські острови, Гуам чи будь-яку іншу територію, підлеглу Сполученим Штатам. При використанні в географічному значенні цього терміна до нього включають територіальне море, а також будь-яку територію за його межами, яка згідно з міжнародним законом є (або може бути) визначена як територія, на якій Сполучені Штати можуть здійснювати права стосовно морського дна, надр та їх природних ресурсів. Поняття "Україна" при використанні в географічному значенні включає територіальне море й будь-яку територію за його межами, яка за міжнародним законодавством є (або може бути) визначена як територія, на якій Україна може здійснювати права щодо морського дна, надр та їх природних ресурсів.

Найчастіше йдеться про ситуацію, коли державу представляють спеціальні суб'єкти – податкові органи; органи, які відповідають за контроль щодо сплати податків; органи, наділені державою компетенцією в галузі оподаткування. Підпоняттям«компетентниий орган» розуміється: (а) щодо Сполучених Штатів – Міністерство фінансів або його повноважний представник; (б) щодо України – Міністр фінансів або його повноважний представник[67].

Сукупність зобов'язаних осіб також досить детально регламентується положеннями конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. За вказаними Типовими конвенціями термін «громадянин» означає: (а) будь-яку фізичну особу, яка має громадянство Договірної держави; (б) будь-яку юридичну особу, партнерство або асоціацію, що одержують свій статус як такий за чинним законодавством Договірної держави;

Категорія «особа» включає фізичну особу, маєток, траст, товариство, компанію й будь-яке інше об'єднання фіхичних або юридичних осіб. Термін «компанія» означає будь-яку господарську одиницю або організацію, яказ метою оподаткування розглядається як корпоративне об'єднання. Що ж до України– цей термін означає акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю або будь-яку іншу юридичну особу чи іншу організацію, прибуток якої оподатковується. Конструкції «підприємство Договірної

держави» й «підприємство другої Договірної держави»– це, відповідно, підприємство, що керується резидентом Договірної держави, й підприємство, що керується резидентом другої Договірної держави.

Спеціальні правила орієнтовані на встановлення спеціальних суб'єктів, які є учасниками цього типу правового регулювання, або умов, коли родове тлумачення того чи іншого суб'єкта набуває специфічних ознак. До таких суб'єктів у відносинах подвійного оподаткування можна віднести резидентів, агентів і пов'язаних осіб.

Дія загальних податкових угод поширюється на «осіб», які йменуються у ст. 3 Угоди (ТК ОЕСР-1977) зазвичай як «фізична особа»,«компанія» або будь-яке інше об'єднання осіб». При цьому термін «компанія» трактується як будь-яка корпоративна (юридична) особа або будь-яка організація, що розглядається для цілей оподаткування як юридична особа.

Більшість країн окреслюють межі своєї податкової юрисдикції на праві обкладання всіх доходів: (а) що виникають на території країни, незалежно від національного або юридичного статусу їх одержувачів; (б) що належать резидентам цієї країни або виплачуються на їх користь з усіх джерел, з урахуванням тих із них, які розташовані за межами її національної території.

Основні переваги угод про уникнення подвійного оподаткування полягають: (1) у роз'ясненні прав на стягнення податків для кожної держави.Право справляння податків, що надається в рамках угоди, застосовується виключно до резидентів конкретної країни й виключно стосовно податків, зазначених в угоді. Якщо остання охоплює не всі питання, положення угоди відсилає до відповідного національного законодавства; (2) уникнення подвійного оподаткування; (3) запобігання ухиленню від сплати податків[306, с. 31].

Важливість міжнародних податкових проблем проілюстрована численними угодами про уникнення подвійного оподаткування, підписаними різними державами з початку 20-х років XX ст., без урахування інших міжнародних інструментів, які містять другорядні норми щодо податкових

питань.

Двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування служать для гармонізації податкових систем 2-х держав і застосовуються не тільки щодо організацій, й щодо фізичних осіб, залучених до транскордонної торгівлі й інвестицій. За браком подібної податкової угоди дохід, отриманий від транскордонних угод або інвестицій, може стати предметом виникнення подвійного оподаткування: у країні, де виник дохід, і в країні резидентства його одержувача. Податкові угоди усувають подвійне оподаткування між 2-ма державами за допомогою розміщення податкової юрисдикції поверх доходу.

Податкові системи більшості держав установлюють для іноземців доволі високі податкові ставки на дивіденди, відсотки й роялті. Угоди про уникнення подвійного оподаткування є механізмом, за допомогою функціонування якого, відбувається зниження зазначених вище податкових ставок на взаємній двосторонній основі, тим самим усувається бар'єр для участі в міжнародних операціях і в торгівлі.

Досліджувані угоди мають також і інші характеристики, які для компаній є життєво важливими інструментами, що забезпечують підтримку конкуренто-спроможної позиції на арені міжнародного бізнесу. За приклад можна навести окреслення меж, узгоджених на міжнародному рівні, щодо справляння податків державами з іноземних компаній, що знаходяться на їх території; вимогу щодо застосування податкового законодавства в недискримінаційній манері щодо компаній-нерезидентів.

Найбільш ефективним способом уникнення міжнародного подвійного оподаткування, а також запобігання ухилення від сплати податків є розроблення й реалізація державами податкових угод (конвенцій), які служать фундаментом для визначення порядку оподаткування. Вони застосовують метод«уникнення подвійного оподаткування, містять у собі дефініції встановлених термінів, закріплюють механізми боротьби з ухиленням від сплати податків.

Початковим етапом установлення змісту принципу адекватності в угодах

про уникнення подвійного оподаткування є сфера поширення податкової юрисдикції кожної з Договірних держав, що визначається статтями цих угод. Ця сфера охоплює: осіб, до яких застосовуються норми договору (принцип резидентства); податки, на які поширюються положення конкретних договорів; територію, на якій чи щодо якої діє договір (принцип територіальності). Згадані статті мають вирішальне значення при адекватному впорядкуванні податкових відносин, оскільки вони окреслюють коло суб'єктів податкових правовідносин і об'єктів оподаткування вмежах більш ніж однієї податкової юрисдикції. Варто підтримувати позиціютих науковців, які розглядають угоди про уникнення подвійного оподаткування як міжнародні угоди, що встановлюють правовий статус фізичних і юридичних осіб[203] (мається на увазі поділ їх на резидентів і нерезидентів для фіксації їх податкових зобов'язань).

У конкретних правочинах про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною, у ст. 1 "Особи, до яких застосовується Конвенція", як правило, надається коротке тлумачення; "Ця Конвенція застосовується до осіб, які є резидентами однієї або обох Договірних держав". Специфічним є поняття резидентства у Конвенції між Україною і США (1994р.). У ст. 1 "Загальна сфера застосування" цього міжнародно-правового документа зазначено, що вона застосовується до осіб, які є резидентами однієї чи обох договірних держав, а також до інших осіб, якщо це спеціально передбачено в Конвенції[67]. Отже, термін «особа», на який поширюється податкова угода, пов'язано із поняттям «резидент», що міститься в окремій статті (як правило, у ст.4), яка має назву "Резиденція" або "Резидент". Саме ж визначення резидентства становить собою одне з правил, яке міститься в угодах про уникнення подвійного оподаткування і яке безпосередньо виражає зміст принципу адекватності правового регламентування запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування, як свідчать їх назви, стосуються на податки з доходів і майна. Проте конкретні види податків, на які поширюються ці угоди, завжди деталізуються. Статті, що встановлюють види

таких податків,значною мірою різняться в угодах, укладених Україною (СРСР) з іншими країнами. Це пояснюється специфікою системи оподаткування держав, з якими укладалися угоди, прагненням договірних сторін розширити чи звузити сферу дії угод, і податковими змінами, що відбувалися в договірних державах у різні періоди.

Угоди завжди поширюються на загальнодержавні (центральні, федеральні, конфедеральні) податки на доходи й майно юридичних і фізичних осіб.Відмінності між угодами, укладеними з різними країнами, часто полягають у поширенні (чи непоширенні)їх дії на оподаткування фондів заробітної плати, акцизи, на податки, встановлені стосовно доходів від інвестицій приватних осіб та організацій, на оподаткування приросту капіталу, внесків у фонди соціального страхування й на низку інших видів оподаткування. Незважаючи на те, що практично всі угоди про усунення подвійного оподаткування містять положення про поширення їх дії на нові запроваджені податки, для практичного застосування угоди, що стосується тих чи інших нових податків, завжди потрібно мати письмове підтвердження, що той чи інший податок чи збір включено до числа тих податків, на які поширюється дія конкретної угоди.

У договорах (угодах) України міститься спеціальна стаття (як правило,це ст.2) під назвою “Податки, на які поширюється Конвенція». У ній зазначається, що Конвенція застосовується до податків на доходи ймайно, що стягуються від імені Договірної держави, її територіально-адміністративного підрозділу, або місцевої влади незалежно від способу їх стягнення. За загальним правилом податкові конвенції поширюються в Україніна податок на прибуток підприємств і на прибутковий податок із фізичних осіб.

В угодах наводиться загальне визначення, що податками на дохід і на майно вважаються всі податки, що справляються від загальної суми доходу й вартості майна або з елементів доходу, включаючи податки на доходи від відчужування майна й податки на загальну суму заробітної плати і платні, сплачуваних підприємством[234].Як бачимо, при визначенні податків в угодах про уникнення подвійного оподаткування основним завданням є прагнення

держав до максимально тотожного впорядкування податкових відносин, тобто втілення принципу адекватності правового регулювання податкових інтересів держав на міжнародному рівні.

Територіальне поширення податкових угод пояснюється через тлумачення 2-х основних категорій – "Договірна держава"[234] й "Договірна держава в географічному розумінні"[200], які містяться у статті "Загальні визначення". При трактуванні поняття "Договірна держава" наводиться конкретна офіційна назва Договірної держави (приміром "Україна", "Узбекистан"). Ця назва використовується при тлумаченні другого поняття –"Договірна держава в географічному розумінні" ("наприклад Україна в географічному розумінні означає...").

Конструкція"Договірна держава в географічному розумінні", стосовно України, як правило, означає: термін "Україна" при використанні його в географічному значенні розуміється як територія України, її континентальний шельф і виключна (морська) економічна зона, а також будь-яка інша територія за межами територіальних вод України, яка за міжнародним правом визначається або в подальшому може бути визначена, як територія, в межах якої можуть здійснюватися права України стосовно морського дна, надр та їх природних ресурсів. Отже, розглядувана конструкція для зарубіжних Договірних держав означає територію кожної Договірної держави, включаючи її територіальне море, виключну (морську) економічну зону й райони континентального шельфу, що простягаються за межі її територіального моря, стосовно яких згідно з нормами міжнародного права вона здійснює суверенні права з метою розвідки й експлуатації природних ресурсів цих районів.

В окремих договорах (угодах) це положення може бути доповнено чи змінено з метою забезпечення адекватної правововової регламентації податкових відносин. У багатьох правочинах до наведеного визначення додано також поняття "повітряний простір над усіма видами території"[63], і в угоді з Фінляндією –поняття "прилегла акваторія територіальних вод"[66], але не позначає виключну (морську) економічну зону й райони континентального

шельфу. В угодах держав, які не мають виходу до моря чи мають такий вихід, але їм належать лише внутрішні територіальні води, не містяться положення про територіальне море, виключну (морську) економічну зону й райони континентального шельфу, що простягаються за межі територіального моря, а йдеться лише про внутрішні води[63; 64]. Правильне визначення того, входить чи не входить та чи інша залежна територія, острів, частки континентального шельфу до тієї території Договірної держави, на яку поширюється угода, має значення як для іноземних осіб, які здійснюють економічну діяльність на території країни перебування, так і для національних фірм, що проводять таку діяльність за кордоном.Зазначене є однією з умов забезпечення принципу адекватності правового регламентування податкових відносин на міжнародному рівні. Для практичного застосування угоди про уникнення подвійного оподаткування інколи необхідно одержати офіційне підтвердження компетентних органів того факту, що на цю територію поширюється дія цієї угоди.

Наступним етапом розкриття змісту принципу адекватності в міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування є визначення презумпції ідентичності відповідних національних податкових режимів щодо відповідних об’єктів і суб’єктів оподаткування. Для цього до нихвключено статті, що окреслюють межі юрисдикції кожної країни по обкладанню податком конкретні види доходів і капіталів (майна). Умовно згадані статті можна умовно поділити на 3 групи. Це статті:(а) що стосуються доходів від активної діяльності суб’єкта, пов'язаної з присутністю на території іншої держави; (б) що регулюють режим обкладання податком так званих пасивних доходів, і (в) про обкладання податком капіталів (майна). Крім того, сюди ж включено статті, що містять тлумачення деяких термінів, застосовуваних в угоді[166, с. 123]. Ця частина змісту принципу рівності в досліджуваних міжнародних угодах виражається у встановленні різних податкових режимів з метою запобігання подвійному оподаткуванню доходів і капіталів.

Об’єктами оподаткування нерезидента є: загальний місячний

оподатковуваний дохід із джерелом його походження з України, загальний річний оподатковуваний дохід із джерелом його походження з України, доходи із джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті. Отже, для нерезидентів України об'єктом оподаткування є доходи із джерелом їх походження з України, а для нерезидентів – доходи, одержані із джерел в Україні, а також іноземні доходи. Особи, які сплачують податки лише за доходами із джерел у Договірній державі, вважаються нерезидентами цієї держави. Вони користуються перевагами міжнародного договору, якщо є резидентами другої країни – учасниці такого договору.

Якщо конфлікт виникає між країною – резиденцією доходу фізичної особи і країною – джерелом її доходу, застосовуються положення угод, які можна поділити на 3 великі групи. Зауважимо, що це положення не стосується пасивних доходів. Першу групу складають доходи, отримані від незалежної особистої діяльності, тобто від надання професійних послуг незалежної наукової, літературної, артистичної, викладацької чи іншої діяльності [66]. Друга група охоплює доходи, одержані від роботи за наймом;це заробітна плата та інші подібні типи винагород [232]. Третю групу становлять специфічні види доходів, тобто доходи певних категорій осіб, для яких такими міжнародними договорами встановлено особливі норми уникнення або зменшення подвійного оподаткування. До третьої групи включаються (а) гонорари директорів;(б) доходи (включаючи пенсії), що виплачуються з державних фондів або фондів адміністративно-територіальних утворювань; (в) пенсії, виплачувані з інших джерел; (г) доходи працівників сфери мистецтва і спортсменів; (д) винагороди, стипендії, а інші платежі, отримувані викладачами, вченими, студентами і практикантами, та ін. [233].

Що стосується оподаткування юридичних осіб, у цьому плані загальноприйнятим у міжнародних податкових відносинах є принцип, що полягає в наступному: поки компанія чи інша особа не оформила своєї присутності на території іншої країни, її не можна розглядати як таку, що потрапляє під повну податкову юрисдикцію цієї країни (відповідно до

концепцій “постійного представництва”, “ефективного зв’язку” тощо). Із цього однак можна зробити 2 різні висновки: (1) вся діяльність указаної особи в цій країні зводиться до її постійного представництва і для податкових цілей має шумуватись у виді її доходів; (2) до діяльності постійного представництва можна віднести лише безпосередні доходи цієї особи. До речі, другий висновок підтримує й Модель ОЕСР. Більшість держав у своїх податкових угодах додержуються другої позиції, обмежуючи цим застосування норм свого внутрішнього права[285].

У договорах України про уникнення подвійного оподаткування міститься таке тлумачення: поняття “постійне представництво” означає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність підприємства[68].Утім, це положення не можна вважати повним визначенням конструкцыъ “постійне представництво для цілей оподаткування” з 2-х причин: по-перше, незрозуміло, що розуміється під поняттям “постійне місцем діяльності”; по-друге, в ньому не визначені ті види діяльності, які надають постійному місцю діяльності характеру постійного представництва для цілей оподаткування. У наступних положеннях статті “Постійне представництво” перелічені ті об’єкти, які можуть розглядатися як постійне місце діяльності, й указуються ті види діяльності, здійснення яких не призводить до створення постійного представництва для цілей оподаткування.

Усунення подвійного оподаткування дивідендів, відсотків і роялті гарантується в результаті дій за взаємною згодою країн-партнерів. Існує дуже мало угод, у яких би країна-джерело повністю відмовлялась би від свого права оподатковувати ці доходи. Бажаний результат забезпечується в такий спосіб, що країна–джерело доходу зменшує ставку податку із джерела, а країна резидентства одержувача доходу враховує отриману суму податку (у формі іноземного податкового кредиту чи інакше) при визначенні податкових зобов’язань свого резидента. Проте, як правило, в доволі рідкісних випадках країни-партнери за податковими угодами домовляються про повну відміну податків із джерела.

Закріплюючи презумпцію ідентичності тих чи інших національних податкових режимів щодо відповідних суб'єктів та об'єктів оподаткування, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування безпосередньо визначають зміст принципу адекватності, забезпечуючи тим самим досягнення компромісу податкових інтересів держав на міжнародному рівні.

Ще одним етапом визначення змісту принципу адекватності в міжнародних податкових угодах є встановлення засад співробітництва держав з приводу забезпечення адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню. На цьому етапі визначаються порядок відносин і співпраці між компетентними органами з виконання укладених угод, які містять дуже важливу статтю про узгодженість між сторонами методу уникнення подвійного оподаткування і статті про набуття і припинення чинності угоди. Для непередбачених ситуацій згідно з угодою за взаємною домовленістюміж компетентними органами, існує спеціальний порядок, вирішення й цього питання, який поширюється не лише на випадки подвійного оподаткування, а й на будь-які інші випадки оподаткування, що мали місце, в розбіжність з укладеною угодою. Цей порядок є своєрідним останнім пунктом реалізації у всьому комплексі передбачених угодою засобів з усунення цього виду оподаткування. Статті "Процедура взаємного узгодження" й "Недискримінація" (мається на увазі недопущення податкової дискримінації) для платника податків є найважливішими статтями угоди, оскільки забезпечують йому міжнародний захист від повторного чи надмірного оподаткування в іншій країні[62; 58; 63]. Цього права платник повністю позбавлений, якщо такої податкової угоди немає, оскільки він не є суб'єктом міжнародного права й може отримати міжнародний захист лише через звернення до компетентних органів держави, які вправі розв'язати проблеми, що виникли.

Процедура взаємного узгодження передбачає пред'явлення претензій платників податків до компетентних органів, якими за умовами угоди виступають міністерство фінансів країн, що домовляються. Для платника це

надзвичайно важлива норма, адже він отримує практичний засіб захисту своїх інтересів в іншій державі. У цьому полягає перевага порівняно із ситуацією, коли податкової угоди немає: по-перше, є можливість подати скаргу на дії податкових органів іншої країни органам своєї країни, резидентом або громадянином якої він є; по-друге, податкові органи його країни можуть вступити у прямі перемовини чи контакти з органами іншої країни, щоб розв'язати його питання. Якщо бракує угоди, таких можливостей не існує, і платник податку може розраховувати лише на процедуру оскарження, що передбачена в країні, де, на його думку, він зазнав податкової дискримінації щодо оподаткування його доходу. Крім того, ця особа не матиме ані права, ані можливості звернутися за допомогою до органів своєї країни. Податкові органи держав, що домовляються, можуть прямо контактувати між собою, з метою досягнення згоди з питань, що порушених платниками податків, влаштовувати усний обмін думками щодо існуючих проблем, створювати спільні комісії з представників компетентних органів обох держав.

Рекомендується, щоб ця стаття щодо взаємоузгодження була доповнена положенням, яке дало б змогу компетентним органам одержувати й надавати консультації з питань усунення подвійного оподаткування, які не передбачені конкретними конвенціями.Цей заключний етап визначення змісту принципу адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткування, закріплюючись у міжнародних податкових угодах, дозволяє повністю врегулювати проблему такого оподаткування й за особливих непередбачуваних обставин. Зазначене ще раз підтверджує об'єктивність існування цього принципу і втілення його в нормах міжнародних податкових угод.

Структурні елементи міжнародної угоди про уникнення оподаткування доходів, капіталів і майна поетапно визначають зміст принципу адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню. Взявши за основу правову реалізацію названого принципу, можна виділити структурні частини податкової угоди про уникнення подвійного

оподаткування: у першій частині визначаються сфера поширення податкової юрисдикції кожної з Договірних держав; податки, на які поширюється положення конкретних договорів ітериторія, на якій чи щодо якої діє договір; у другій установлюється презумпція ідентичності відповідних національних податкових режимів щодо відповідних об’єктів і суб’єктів оподаткування, третя містить засади співробітництва держав стосовно забезпечення адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню[12, с. 84–89].

Висновки до розділу 3

1. 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. Основна мета міжнародного співробітництва у сфері оподаткування – усунення подвійного оподаткування й недискримінація платників податків.

2. Розв'язанню спірних питань щодо подвійного оподаткування й застосуванню податкових законів, здійсненню обміну інформацією з метою попередження ухилення від сплати податків, провадженню діяльноті щодо боротьби з міжнародною злочинністю у зазначеній царині сприяє плідна міжнародна співпраця щодо податкових питань між владами різних країн. У цьому контексті, укладення міжнародних податкових угод уводить в дію реалізацію гарантій щодо уникнення дискримінаційного оподаткування стосовно громадян і резидентів Договірних держав, що, у свою чергу, активізує співробітництво на міжнародному рівні. Виконання цих зобов'язань забезпечує реалізацію різних економічних домовленостей, спрямованих на сприяння свободі торгівлі, оскільки вони стосуються всіх податків, а не тільки тих, що охоплюються тією чи іншою угодою.

3. Розглядувані в роботі угоди подвляються на: загальні угоди про

уникнення подвійного оподаткування і спеціальні угоди про уникнення подвійного оподаткування.

4. Предметом загальних угод про уникнення подвійного оподаткування є відносини, що виникають у зв'язку з подвійним оподаткуванням. Даний вид податкових угод поширюється на будь-які податкові відносини незалежно від сфери дії платника податків. Спеціальні угоди про уникнення подвійного оподаткування застосовуються виключно до податкових відносин, що мають місце в певних сферах (наприклад, у сфері авторських прав).

5. 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 оподатковування. 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 їхньої денонсації шляхом прийняття законодавчого акта, що встановлює інший порядок оподатковування, аніж передбачений відповідною угодою. У країнах з моністичною концепцією, які визнають примат міжнародного права, обмеження або припинення застосування зазначених угод можливе тільки за умови повної або часткової денонсації.

розділ 4

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ У СФЕРІ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

4.1. Стан правової регламентації запобігання подвійного оподаткування в Україні

Основним законодавчим актом України, що регулює податкові правовідносини, з 1 січня 2011 р. є Податковий кодекс України [172]. Цілком очевидно, що на сторінках цього дослідження варто звернути увагу на основні позитивні моменти у правовому регулюванні, зумовлені прийняттям такого акта.

По-перше, ПК України уніфікував більшість так званих загальноподаткових термінів, що, звичайно ж, дозволило ідентично їх застосовувати на практиці. Станом на сьогодні терміни, якими оперують у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, системно відзеркалені й у ПК України. Стаття 14 цього Кодексу містить дефініції таких понять, як «резиденти» (п. 14.1.212), «нерезиденти» (п. 14.1.122), «постійне представництво» (п. 14.1.193), «дохід із джерелом походження з України» (14.1.54), «дохід із джерелом походження за межами України» (14.1.55) [172].

По-друге, Податковий кодекс України передбачив спеціальну норму, яка встановлює порядок усунення міжнародного подвійного оподаткування. Його ст. 13 установлює загальні підходи до оподаткування іноземних доходів юридичних і фізичних осіб. Відповідно до підпунктів 13.1 і 13.2 ст. 13 ПК України [172] доходи, отримані юридичною особою-резидентом України з джерел за її межами, враховуються в повному обсязі під час визначення його об’єкта та/або бази оподаткування. При цьому витрати, здійснені резидентом України у зв’язку з одержанням доходів із джерел походження за межами України, враховуються в порядку й розмірах, установлених Кодексом. Відповідно до п. 13.3 ст. 13 ПК України [172] доходи, отримані фізичною

особою-резидентом із джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім тих, що не підлягають оподаткуванню в Україні згідно з положеннями цього Кодексу чи міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Норми ст. 13 ПК України передбачають також метод уникнення податкових зобов'язань (п. 13.4) й умови його застосування (13.5).

По-третє, Податковий кодекс України систематизував податкове законодавство. Відповідно до міжнародних стандартів ПК України складається із загальної і спеціальної частин[168, с. 80–82]. До загальної належать норми, що закріплюють загальні принципи, правові форми й методи податкового регулювання та контролю, функції податкових органів, розмежування повноважень держави в цілому й окремих її органів, що від імені держави здійснюють податкову політику, та деякі інші повноваження. Зазначені норми становлять підвалини податкової системи й політики держави. Спеціальна частина податкового законодавства має підпорядкований характер щодо частини загальної і складається з інститутів, що регламентують правовий режим сплати окремих видів податків, які визначаються за спеціальними об'єктами оподаткування. Саме особлива частина ПК України передбачає правила оподаткування прибутку й доходу, які використовуються в системі усунення подвійного оподаткування: особливості оподаткування податком на прибуток нерезидентів (ст. 160); оподаткування доходів, отриманих фізичними особами-нерезидентами (п. 170.10 ст. 170); оподаткування іноземних доходів фізичних осіб-резидентів (п.170.11 ст. 170) [172].

По-четверте, Податковий кодекс передбачив порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (ст. 103) [139], який до прийняття ПК України було визначено на рівні підзаконного нормативно-правового акта[177].

Необхідно враховувати, що податкові норми містяться не тільки в законодавчих актах України, які містять лише основні норми і принципи, а й у постановах, декретах, ордонансах, наказах виконавчої влади (прем'єр-міністра,

міністра фінансів, керівника податкового відомства). У цьому знаходить свій прояв такий правовий принцип, як право делегувати встановлені законодавчі повноваження органам виконавчої влади. При цьому всі ці акти виконавчої влади повинні доповнювати тексти законів і відповідати їм, бо інакше за заявою платників податків і відповідно до передбаченою в державі процедурою вони можуть бути визнані недійсними[31, с. 68–70].

Статтею 3 ПК України визначено структуру податкового законодавства держави, яке озоплює: (а) Конституцію України; (б) Податковий кодекс України; (в) Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; (г) чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; (д) нормативно-правові акти, прийнятих на підставі й на виконання цього Кодексу й законів з питань митної справи; (е) рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим; (є) рішення органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків і зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПК України [172].

Крім того, законодавство, яке встановлює систему усунення міжнародного подвійного оподаткування, поряд з Конституцією, ПК України й міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування також включає акти Президента й Кабінету Міністрів України[187, ст. 62].

Однак у системі нормативно-правових актів у сфері уникнення подвійного оподаткування зараз значно більше актів Державної фіскальної служби й Державної податкової адміністрації (ДФС і ДПА) України, а тому слід вирішити питання, чи варто відносити нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади до системи податкового законодавства. Досить суперечливу позицію щодо цього висловлюють автори офіційного коментаря ПК України, які вказують, що ця складова частина податкового законодавства охоплює й не таке вже велике коло законодавчих актів цього типу. Згідно зі ст.

117 Конституції Кабінет Міністрів України в межах своєї компетенції видає обов'язкові до виконання постанови й розпорядження. На їх підставі реалізуються повноваження Кабінету Міністрів України стосовно забезпечення економічної самостійності держави, проведення внутрішньої й зовнішньої політики (фінансової, цінової, інвестиційної, податкової), виконання Конституції й законів України, актів її Президента [120, с. 23]. Проте, як норми ст. 3 ПК України, так і наведене Рішення Конституційного Суду України, з нашого погляду, дають усі підстави вважати нормативно-правові акти, прийняті ДПА України, вагомим складником системи законодавства, що встановлює систему усунення міжнародного подвійного оподаткування в Україні. Такими актами на сьогодні є Накази ДПА : „Про Порядок обліку платників податків та зборів"[178], „Про Порядок складання розрахунку податку на прибуток нерезидента, що провадить діяльність на території України через постійне представництво"[179], „Про підтвердження статусу податкового резидента України"[189] та ін.

Основні засади податкового законодавства України, визначені у ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПКУ)[172], такого принципу, як одноразовість оподаткування, не містять, що дає підстави деяким науковцям стверджувати, що подвійність оподаткування не тлумачиться в українському законодавстві як негативне явище[13, с. 45]. Не можна погодитись із зазначеною думкою, оскільки, незважаючи на те, що в нормах ПКУ серед основних засад податкового законодавства України вказаного принципу не закріплено, принцип уникнення подвійного оподаткування, як уже зауважувалося раніше,випливає з принципів рівності платників податків і нейтральності оподаткування, а ці принципи якраз і містить ст. 4 ПКУ. Крім того, у правовому полі України існує значна кількість норм і нормативно-правових актів, спрямованих на уникнення ЗПО, серед яких провідне місце посідають міжнародні конвенції (договори/угоди) про уникнення подвійного оподаткування, які укладені між Україною й іншими державами (на сьогодні їх налічується 65). Інформація щодо переліку держав, у правовідносинах з якими

Україна застосовує міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, на початкукожного календарного року органами ДФС України доводиться до відома й виконання фіскальним службам і розміщується на її веб-сайті. Повний перелік міжнародних конвенцій (договорів/угод) про уникнення подвійного оподаткування систематизовано в листі ДПС України «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» від 14 січня 2013 р. за № 536/7/12-10-17[253].

Серед конвенцій (договорів/угод) про уникнення міжнародного оподаткування особливе місце належить договорам, у яких Україна виступає правонаступником СРСР відповідно до ст. 7 Закону «Про правонаступництво України» від 12 вересня 1991 р., № 543-XII. У ньому Україна підтвердила свої зобов'язання щодо уникнення подвійного оподаткування, укладеним між СРСР та Іспанією, СРСР і Малайзією, СРСР і Японією. Незважаючи на те, що Україною було підтверджено зобов’язання в порядку правонаступництва Угодою між Урядом СРСР і Урядом республіки Кіпр «Про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна» від 26 серпня 1983 р., зазначений документ втратив свою силу 1 січня 2014 р. у зв’язку з прийняттям Конвенції між Урядом України й Урядом республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання уникнення від оподаткування стосовно податків на доходи від 8 листопада 2014 р. [61], яка була ратифікована Законом України «Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та Протоколу до неї» від 4 липня 2013 р. за № 412-VII[195].

У ст. 9 Конституції України закріплено, що чинні міжнародні договори, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства, а в п. 3.1 ст. 3 ПКУ зазначено, що податкове законодавство України складається (крім іншого) також з чинних міжнародних договорів, якими регулюються питання оподаткування, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України. Аналіз міжнародних конвенцій (угод,

договорів), укладених між Україною та іншими державами, дозволяє констатувати, що на всі ці правочини, що стосуються уникнення подвійного оподаткування, Верховна Рада України надала згоду, тобто всі вони імплементовані в національне законодавство України, а значить, є його частиною[172].

Порядок застосування положень будь-якого міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування регулюється положеннями глави 10 ПКУ. Крім цього, 27 грудня 2012 р. ДПС України було опубліковано лист за № 12744/0/71-12/12-1017 «Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування» (далі – Рекомендації) [197], у якому на підставі системного аналізу конвенцій (угод/договорів) про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною з іншими державами, визначено загальні принципи цих правочинів і надано рекомендації щодо їх застосування.

Для визначення системи уникнення ЗПО в Україні необхідно насамперед проаналізувати правила уникнення ЗПО, встановлені нормами національного й міжнародного законодавства.

У п. 13.1 ст. 13 ПКУ закріплюється, що доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) із джерел за межами України, враховуються під час визначення його об’єкта та/або бази оподаткування в повному обсязі. Відповідно до п. 13.3 ст. 13 ПКУ доходи, отримані фізичною особою–резидентом із джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, які не підлягають оподаткуванню в Україні згідно з положеннями ПКУ чи міжнародного договору, згода на обов’язковість якого надана Верховною Радою України. У пп. 170.11.1 п. 170.1 ст. 170 ПКУ зазначається: якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів фізичної особи є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. Отже, при визначенні доходів платників податків (як фізичних, так і юридичних осіб), що підлягають

оподаткуванню, враховуються доходи, отримані резидентом із джерел за межами України. Згідно з пп. 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 ПКУ доходом, отриманим із джерел за межами України, є: (а) будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи відсотки, дивіденди, роялті й будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовим і трудовим договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів; (б) доходи від продажу майна, розташованого за межами України; (в) дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; (г) інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам [172].

Як бачимо, національне податкове законодавство закріплює пріоритет принципу резидентства, тобто доходи, які отримують резиденти України на території інших держав, враховуються при їх оподаткуванні на території України. Зазначені положення є обов’язковими, за винятком випадків, коли між Україною й державою, в якій платник податків отримує доходи, укладено конвенцію (договір/угоду). Критичний аналіз міжнародних конвенцій (договорів/угод) України з іншими державами про уникнення подвійного оподаткування свідчить, що переважна більшість із них грунтується на Типовій конвенції ОЕСР. У цьому міжнародно-правовому акті також закріплюється принцип резидентства. Інакше кажучи, в переважній більшості міжнародні конвенції (угоди/договори), укладені між Україною й іншими державами закріплюють пріоритет принципу резидентства. Виняток становлять: Конвенція між Урядом Республіки Австрія й Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи й на майно; Конвенція між Урядом України й Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження

податкових ухилень стосовно податків на доходи й на майно; Конвенція між Урядом України й Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи й на майно та деякі інші. У них надається право країні – джерелу отримання доходу – утримувати податки з таких доходів, тобто пріоритет надається принципу територіальності. Отже, положення норм зазначених правочинів щодо уникнення ЗПО, укладених між Україною та іншими державами щодо визначення пріоритету між принципами резидентства й джерела доходу, закріплюють пріоритет як принципу резидентства, так принципу територіальності.

Згідно з національним законодавством України (пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ) [172] резидентами є:

– юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

– дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї й імунітет;

– фізична особа–резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні;

– якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні;

– якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні;

– якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду й від'їзду) протягом періоду або

періодів податкового року. Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності;

– якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України в порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи [172].

За пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПКУ нерезиденти – це: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні; в) фізичні особи, які не є резидентами України [172].

Отже, для визначення резидентства фізичних осіб український законодавець застосовує такі критерії, як «місце проживання», «центр життєвих інтересів», «місце постійного перебування», «місце постійного проживання членів її сім'ї», «реєстрація фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності», «громадянин України», «реєстрація як самозайнятої особи», а для визначення резидентства юридичних осіб – «місце утворення», «законодавство утворення», «місцезнаходження».

Критерії резидентства в міжнародних конвенціях, укладених між Україною та іншими державами, систематизовані в Рекомендаціях щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування[1], у ст. 1 яких зазначається, що вираз «…резидентом однієї Договірної держави» означає особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця

проживання, постійного місця перебування, місця знаходження керівного органу, місця реєстрації або іншого аналогічного критерію. Якщо особа вважається резидентом обох Договірних держав або не належить до резидентів жодної з них, у конвенції (угоді/договорі) встановлюються відповідні правила, за якими визначається резидентський статус такої особи. Так, у випадку, якщо фізична особа одночасно вважається резидентом обох Договірних держав, її статус згідно з положеннями відповідної Конвенції визначається в такій послідовності:

a) особа вважається резидентом Договірної держави, де вона має постійне житло; якщо особа має постійне житло в обох державах, вона вважається резидентом тієї держави, де вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів);

b) у разі, коли держава, в якій особа має центр життєвих інтересів, не може бути визначена або коли особа не має постійного житла в жодній з держав, вона вважається резидентом тільки тієї держави, де вона звичайно проживає;

c) якщо особа зазвичай проживає в обох державах не проживає в жодній з них, вона вважається резидентом тільки тієї держави, громадянином якої вона є;

d) якщо особа є громадянином обох держав або не є громадянином жодної з них, компетентні органи Договірних держав вирішують це питання за взаємною згодою.

Таким чином, там, де виникає конфлікт між законодавствами 2-х держав, вважається, що резиденція – це місце, де фізична особа має житло і де воно повинно бути постійним. Якщо фізична особа має постійне житло в обох Договірних державах, перевага надається тій, з якою особисті й економічні зв'язки цієї особи є міцнішими. Під такими зв'язками розуміється центр життєвих інтересів особи. Якщо резиденція не може бути визначена за цим правилом, беруться до уваги такі додаткові критерії, як звичайне місце її проживання і громадянство. Якщо фізична особа має постійне житло в обох Договірних державах, необхідно розглянути відповідні факти, щоб бути

впевненим, з якою з 2-х держав її особисті й економічні зв'язки міцніші. Розглядаються сімейні й соціальні зв'язки особи, її заняття, політична, культурна або інша діяльність, місце бізнесу, місце, з якого вона управляє своєю власністю та ін. Якщо особа, яка має житло в одній державі, набуває друге житло в іншій державі, зберігаючи перше, той факт, що вона зберігає його в середовищі, де вона постійно проживала, працювала, де знаходяться її сім'я і власність, може разом з іншими елементами демонструвати, що особа зберігає центр життєвих інтересів саме в першій державі. Якщо ж юридична особа є резидентом обох Договірних держав, вона вважається резидентом тієї держави, де розміщений її фактичний керівний орган[197].

Отже, можемо констатувати, що переважна більшість конвенцій (договорів/угод), укладених між Україною та іншими державами, визначення резидентства платників податків покладає на національне законодавство.

У пп. 4.1.193 п. 4.1. ст. 4 ПКУ закріплюється поняття «постійне представництво» як постійне місце діяльності, де повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента в Україні, а саме: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів [172]. Для визначення «національності» активних доходів український законодавець використовує правила «ділової установи (постійного представництва)» і «здійснення діяльності».

У конвенціях, укладених між Україною та іншими державами щодо уникнення ЗПО, застосовується переважно категорія «постійне представництво». Відповідно до ст. 5 згадуваних Рекомендацій це постійне місце діяльності суб’єкта, де повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність підприємства. При визначенні наявності постійного представництва основним принципом служить вимога, що місце діяльності повинно бути постійним у тому розумінні, що для провадження підприємницької діяльності підприємство користується певною будівлею або

фізичним місцем перебування, причому використання ним такої будівлі або фізичного місця перебування відбувається не на тимчасових засадах.

Крім цього, в досліджуваних нами конвенціях (договорах/угодах) передбачається оподаткування такого виду активних доходів, як доходи від підприємницької діяльності. Як зазначається у ст. 7 Рекомендацій, ці доходи оподатковуються в тій державі, де підприємство здійснює свою діяльність, якщо воно не здійснює підприємницької діяльності в другій Договірній державі, де розташовано її постійне представництво. Якщо підприємство провадить підприємницьку діяльність як указано вище, його прибуток оподатковується у другій державі, але тільки в тій частині, що стосується цього постійного представництва. Отже, в міжнародних конвенціях (угодах/договорах) щодо уникнення ЗПО, укладених між Україною та іншими державами, для визначення «національності» такого виду активних доходів, як прибуток від підприємницької діяльності, застосовується правило «ділової установи» («постійного представництва»).

Також у розглядуваних міжнародних конвенціях передбачається оподаткування такого виду активних доходів, як дохід від надання незалежних і залежних особистих послуг. За статтями 14 і 15 Рекомендацій дохід, одержуваний резидентом однієї Договірної держави від незалежних особистих послуг чи іншої діяльності незалежного характеру, платня, заробітна плата та інші подібні винагороди, отримувані резидентом Договірної держави у зв'язку з роботою за наймом, не повинні оподатковуватись у другій Державі. Отже, у досліджуваних правочинах, укладених між Україною та іншими країнами щодо уникнення ЗПО, для встановлення «національності» такого виду активних доходів, як дохід від надання незалежних і залежних особистих послуг, задіяно правило «здійснення діяльності».

Згідно з пп. 14.1.54 ПКУ доходом з джерелом походження з України є будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному

шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України, а, відповідно, пп. 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 цього ж нормативного акту, доходом, отриманим з джерел за межами України є будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам [172]. Отже, при визначенні «національності» пасивних доходів український законодавець використовує правило «джерела доходу».

Згідно з конвенціями (договорами/угодами) про уникнення подвійного оподаткування, укладеними між Україною та іншими країнами щодо уникнення ЗПО, до пасивних доходів належать: 1) доходи від нерухомого майна, право на оподаткування яких відповідно ст. 6 Рекомендацій надається державі, в якій розташоване це нерухоме майно, тобто закріплює правило «джерела доходу»; 2) дивіденди, оподаткування яких відповідно до ст. 10 Рекомендацій[197] надається у повному обсязі Державою, резидентом якої є одержувач дивідендів, та обмежене право оподаткування Державою, яка є джерелом доходу, тобто закріплює правило «джерела доходу»; 3) проценти, оподаткування яких, згідно зі ст. 11 Рекомендацій, у повному обсязі здійснюється Державою, резидентом якої є одержувач процентів, а право оподаткування Держави, яка є джерелом доходу, якщо такий резидент є фактичним власником таких процентів, обмежується, тобто закріплює правило «резидентства»; 4) роялті, оподаткування яких, відповідно до ст. 12 Рекомендацій, у повному обсязі здійснює Держава, резидентом якої є одержувач роялті, а право оподаткування Державою, яка є джерелом доходу, якщо такий резидент є фактичним власником таких роялті, обмежується, тобто закріплює правило «резидентства»; 5) доходи від відчужування майна, оподаткування яких,

відповідно до ст. 13 Рекомендацій[197], у разі якщо вони одержуються резидентом Договірної Держави від відчуження нерухомого майна, яке знаходиться у другій Договірній Державі, можуть оподатковуватися у цій другій державі, тобто закріплює правило «джерела доходу». Отже, відповідно до конвенцій (договорів/угод), укладених між Україною та іншими країнами щодо уникнення ЗПО, для визначення «національності» пасивних доходів залежно від виду застосовуються правила «джерела доходів» і «резидентства».

Переходячи до методів уникнення ЗПО в Україні, зазначимо, що відповідно до п. 13.4 ст. 13 ПКУ суми податків і зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків і зборів в Україні за правилами, встановленими цим Кодексом. Отже, в Україні для уникнення подвійного оподаткування використовується метод кредиту. Зазначений висновок підтверджується і ст. 23 Рекомендацій. Водночас у національному податковому законодавстві не конкретизується, який саме вид методу кредиту застосовується. Згідно з п. 161.5 ст. 161 ПКУ (наразі виключено)розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду. Підпунктом 170.11.4 ст. п.170.11 170 ПКУ закріплюється, що сума податку з іноземного доходу платника – резидента (фізичної особи), сплаченого за межами України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника відповідно до законодавства України [172]. Отже, за податковим законодавством в Україні для уникнення ЗПО застосовується метод звичайного кредиту без обмежень.

У конвенціях (угодах/договорах) щодо уникнення ЗПО, укладених, між Україною та іншими державами, кожна з Договірних держав, як правило, указує в свій метод уникнення подвійного оподаткування. Але, якщо держави застосовують один і той же метод, це положення записується в одному загальному пункті такої Конвенції.

Таким чином, як свідчать норми податкового законодавства, в Україні

застосовуються такі правила уникнення ЗПО: а) надання пріоритету принципу «резидентства»; б) визначення «національності» платників податків залежно від правила «резидентства»; в) визначення «національності» активних доходів щодо правила «ділової установи» і «здійснення діяльності»; г) визначення «національності» пасивних доходів залежно від правила «джерела доходу»; д) застосування для уникнення ЗПО методу звичайного кредиту без обмежень.

Л. І. Вдовічена зазначає, що аналіз норм національного податкового законодавства в частині уникнення подвійного оподаткування показав, що уникнення цього виду оподаткування в Україні склалося переважно під впливом Типової конвенції ОЕСР. Проте не варто забувати, що застосування моделі уникнення ЗПО, передбаченої у вказаній конвенції, є більш вигідним для держав з розвиненою економікою у відносинах з державами, економіка яких розвивається. Ось тому порядок уникнення ЗПО в Україні необхідно коригувати шляхом укладення конвенцій (угод/договорів) з іншими державами з урахуванням розвитку економіки як у цих країнах, так і в Україні. Саме цим можна пояснити, що в окремих конвенціях щодо уникнення ЗПО, укладених між Україною та іншими державами, передбачаються інші, ніж у національному податковому законодавстві, правила уникнення такого оподаткування: надається пріоритет принципу територіальності, зазначається інший підхід до визначення «національності» платників податків і доходів, інші методи уникнення ЗПО тощо [13].

Вирішення конфлікту норм національного законодавства й конвенцій (договорів/угод) щодо уникнення ЗПО, укладених між Україною та іншими державами, здійснюється відповідно до Закону «Про міжнародні договори України» від 29 липня 2004 р. № 1906-IV [184]. У п. 2 ст. 19 цього Закону закреплено: якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, і ним установлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті національного законодавства, застосовуються правила міжнародного договору. А це означає, що при закріпленні в такій конвенції (угоді/договорі) інших правил і методів уникнення ЗПО, ніж це передбачено в

податковому законодавстві України, пріоритет віддається сам нормам конвенцій (угод/договорів).

Зазвичай науковці, відзначаючи позитивність укладення конвенцій (угод/договорів) про уникнення подвійного оподаткування, вказують, що їх прийняття стимулює економічні зв'язки між країнами, гарантує умови, за яких юридичні і фізичні особи кожної з країн – учасниць конвенцій не сплачуватимуть податки двічі, що дозволить на взаємовигідних умовах залучати до цих країн іноземні інвестиції й забезпечувати умови для уникнення такого оподаткування [39]. С. Г. Єрьомін наголошує, таких, що укладення конвенцій (угод/договорів) сприяє стабільності режиму оподаткування, оскільки це: а) гарантує податкову недискримінацію, тобто забезпечення рівності перед оподаткуванням національних та іноземних платників податків; б) створює правову базу для обміну податковою інформацією між податковими й фінансовими органами держав; г) вимагає дотримання сторонами загальноприйнятих принципів і правил, що, у свою чергу, забезпечує вирахування обґрунтованих витрат незалежно від місця їх здійснення, а також порядок визначення оподаткованого прибутку (доходів). Укладення й підписання Україною з іншими державами значної кількості конвенцій (угод/договорів) щодо уникнення подвійного оподаткування свідчить про прогресивність підходу до вирішення питання уникнення ЗПО, який забезпечить інтернаціональний розвиток економічних зв'язків між Україною та іншими країнами [39, с. 36].

За влучним висловом В. Н. Трофимова, кожна держава при укладенні конвенцій щодо уникнення подвійного оподаткування з іншими державами прагне досягти таких формулювань, які більшою мірою захищали б її податковий (фіскальний) суверенітет та інтереси її платників податків. Унаслідок цього договір може бути більш вигідним для однієї країни й менш вигідним для іншої, в результаті чого іноземцям може бути надано більш пільговий режим діяльності, який забезпечить їх конкурентну перевагу порівняно з національними товаровиробниками або працівниками, або не

виникне відтік комерційної діяльності з однієї країни в іншу, де податковий режим буде більш сприятливим [230, с. 187].

Саме тому при укладенні Україною таких конвенцій (договорів/угод) з іншими державами доцільно здійснювати попередній аналіз економічної збалансованості цього міжнародно-правового акта і з'ясовувати, яку саме діяльність та в яких масштабах здійснюють (або мають намір здійснювати) резиденти іноземної країни і яку діяльність здійснюють резиденти України на території цієї іноземної країни, а вже потім оцінювати вигідність умов податкової конвенції для України. Визначення економічної збалансованості конвенцій (договорів/угод) щодо уникнення подвійного оподаткування між Україною та іншими державами можливє шляхом проведення попередньої експертизи цього важливого документа, під час якої варто з'ясувати такі аспекти: як-от: а) можливі збитки для Державного бюджету України у зв'язку з обмеженням власного податкового (фіскального) суверенітету; б) обсяг надходження в Україну іноземних інвестицій, технологій, кредитних ресурсів тощо у зв'язку зі створенням стабільної і сприятливої системи оподаткування у відносинах з конкретною країною; в) створення аналогічної системи правових гарантій і стимулів для власних резидентів та їх діяльності у країні-партнерці за конвенцією. Лише у випадку, якщо така міжнародна конвенція щодо уникнення подвійного оподаткування відповідатиме інтересам України за всіма вказаними аспектами, вона може бути ратифікована й імплементована в національне законодавство.

Поглиблений аналіз норм конвенцій (угод/договорів), уже розглядуваних укладених між Україною та іншими державами, дозволяє зробити висновок, що сьогодні норми цих міжнародно-правових документів мають певні проблеми, які призводять до порушення прав платників податків і до неуникнення подвійного оподаткування.

Порушення інтересів платників податків виникає у випадках, коли норми конвенцій (договорів/угод) щодо уникнення ЗПО, укладених між Україною та іншими державами не містять визначень основних критеріїв правил уникнення

ЗПО (критеріїв резидентства, здійснення діяльності, постійного представництва та ін.), а відсилають до національного законодавства. При цьому внаслідок відмінностей у визначенні таких критеріїв у різних країнах спостерігається і проблема їх кваліфікації. До основних термінів, брак визначення яких у нормах конвенцій призводить до конфлікту при їх визначенні у національній правовій системі України та інших держав належать: критерії визначення резидентства («місце проживання», «центр життєвих інтересів», «місце постійного перебування»; для юридичних осіб – «місце утворення», «місце постійного перебування» («місце знаходження», «місце знаходження керівного органу»), «постійне представництво», «здійснення діяльності», «дивіденди», «відсотки», «нерухоме майно», «незалежні особисті послуги», «залежні особисті послуги» «робота за наймом», «жалування», «заробітна плата», «студент», «практикант/стажер» та ін.

Так, у Великобританії відсотки трактуються як прибуток від підприємницької діяльності, а в Україні – як дохід фізичних осіб. А тому дохід від підприємницької діяльності, отриманий акціонерною компанією Великобританії, оподатковується в ній, а потім доходи, отримані як дивіденди фізичними особами – акціонерами цієї компанії, знову оподатковуються в України, тобто уникнення ЗПО не відбувається [19, с. 187]. Брак закріплення поняття «нерухоме майно» в Угоді між Урядом Іспанії та Урядом СРСР про уникнення подвійного оподаткування й запобігання ухиленню від сплати податків стосовно податків на доходи й майно призводить до конфлікту при сплаті податків з нього в Україні й Іспанії, оскільки одна з країн може розглядати певне майно як нерухоме, а друга – як рухоме й таке, що знаходиться на її території.

Крім того, в національному законодавстві Україні спостерігаються певні проблеми щодо визначення окремих понять, що є основними при визначенні критеріїв правил уникнення ЗПО. Наприклад, термін «нерухомість» в українському законодавстві міститься у ст. 181 Цивільного кодексу України й низці інших нормативних актів, причому тлумачаться він по-різному. Ось чому

при виникненні спірного питання щодо уникнення ЗПО згідно з конвенцією між Україною та іншою державою постає питання, яке саме поняття «нерухоме майно» закріплює національне законодавство. А Податковий кодекс України, який міг би стати вирішальним нормативним актом при розвиненні зазначеного питання, цього поняття не трактує. Отже, для одержання відповіді на запитання, що саме належить до нерухомого майна, при застосуванні норм таких конвенцій (угод/договорів), їх положення відсилають до національного законодавства, що Україні ускладнюється ще й проблемами в останньому. Така ж ситуація склалася і щодо поняття «місце проживання», дефініції якого містять ч. 1 ст. 29 Цивільного кодексу України, Законі України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» № 755-IV (від 15 травня 2003 р.), які також нетотожні, як і інших понять й терміни. Явний брак однозначного тлумачення термінів, що служать критеріями для правил уникнення ЗПО, у нормах як розглядуваних конвенцій (угод/договорів), так і національного законодавства породжують проблему кваліфікації критеріїв правил уникнення подвійного оподаткування.

Для вирішення проблеми кваліфікації критеріїв правил уникнення ЗПО І. А. Ларютина за пропонувала розробити у внутрішньому законодавстві коментарі до зазначених конвенцій, які мали б обов’язкову силу при тлумаченні угод про уникнення ЗПО[85, с. 134]. Поділяємо цю думку, оскільки в умовах недосконалості національного законодавства України такі коментарі могли б сприяти вирішенню спірних питань.

Отже, для вирішення проблеми кваліфікації критеріїв правил уникнення ЗПО, визначення яких у конвенції (угоди/договори) щодо уникнені ЗПО, укладені між Україною та іншими державами не містять, вважаємо за доцільне розробити в українському законодавстві коментарі до зазначених конвенцій, які мали б обов’язкову силу при трактуванні норм останніх.

Механізм уникнення ЗПО в Україні регулюється нормами глави 10 ПКУ й низкою підзаконних актів, спрямованих на визначення основних організаційних аспектів такого механізму, а саме підтвердження резидентства особи, яка

підлягає оподаткуванню, або джерела отримання доходу та сплати відповідних податків і зборів. Порядок підтвердження резидентства особи, що підлягає оподаткуванню, залежить від того, чи є резидентство –України або іншої держави – необхідно підтвердити, що в дійсності суттєво різняться.

Підтвердження резидентства України регулюється положеннями ст. 327 ПКУ й наказом Державної ДПА України (від 12 квітня 2002 р. № 173) «Про підтвердження статусу податкового резидента України»[189]. Воно здійснюється за такою процедурою: платник податку, який потребує підтвердження такого статусу, письмово звертається до органів ДФС за місцезнаходженням (для юридичних осіб) або місцем проживання (для фізичних осіб) з вимогою про отримання довідки-підтвердження статусу податкового резидента України; органи ДФС отримавши заяву, протягом 10-ти робочих днів з моменту подання такого звернення видають на своєму бланку відповідну довідку, в якій підтверджують статус податкового резидента України підписом начальника органу ДФС й печаткою (п. 3 наказу ДПА України від 12 квітня 2002 р. за № 173 «Про підтвердження статусу податкового резидента України»). Після отримання вказаного документа платник податків звертається до відповідного органу тієї країни, з якою в Україні укладено міжнародну конвенцію (договір/угоду) щодо уникнення подвійного оподаткування і діє за процедурою уникнення ЗПО, визначеною в законодавстві зазначеної країни.

Підтвердження резидентства іншої країни регламентується теж ст. 103 ПКУ, відповідно до норм якої таке підтвердження засвідчується довідкою, в якій зазначається, що платник податків є резидентом тієї країни, з якою укладено міжнародний договір України. Ця довідка видається визначеним міжнародним договором України, компетентним (уповноваженим) органом цієї країни, за формою, затвердженою згідно із законодавством останньої. Цей документ має бути належним чином легалізований і перекладений відповідно до законодавства України. Отже, щоб отримана довідка про резидентство іншої країни, була врахована органами фіскальної служби, платникові податків

необхідно здійснити ще 2 процедури – її легалізацію й переклад.

Аналізуючи легалізацію довідки про резидентство іншої країни, Н. М. Шмиголь, А. І. Кормишова, й А. А. Антонюк зауважують, що така вимога є зайвою, оскільки легалізації підлягають документи лише державних органів [251, с. 10]; Д. Г. Манько зазначає, що такі довідки повинні пройти консульську легалізацію[97, с. 146]; Т. В. Журенок вважає, що такий документ достатньо завірити апостилем [40].

Для розкриття власної позиції щодо розглядуваного питання необхідно здійснити аналіз нормативного врегулювання і процедури легалізації довідки про резидентство іншої країни. Під легалізацією зазвичай розуміється процес засвідчення дійсносні документа з метою його подальшого визнання у правовій системі іноземної державі таким, що має юридичну силу [37, с. 64]. Офіційна легалізація іноземних документів в Україні відбувається на підставі:Віденської конвенції про консульські зносини (1963 р.) [16]; Консульського статуту України, затвердженого Указом Президента України (від 2 квітня 1994 р., № 127/94) [183]; Інструкції про порядок консульської легалізації офіційних документів в Україні та за кордоном, затвердженої наказом МЗС України (від 4 червня 2002 р., № 113) [44]; Роз’яснення Міністерства юстиції України «Консульська легалізація офіційних документів» (від 12 січня 2011 р,) [74]; Згідно з названими нормативниими актами офіційна легалізація іноземних документів буває 2-х видів – легалізація за кордоном (консульська) і легалізація офіційних документів у Департаменті консульської служби Міністерства закордонних справ України. Вона здійснюється за такою процедурою: (1) резиденти інших держав подають до закордонних дипломатичних установ України або до відділу апостилю, легалізації й витребування документів Департаменту консульської служби Міністерства закордонних справ України заяву на вчинення консульської легалізації, довідку про те, що платник податків є резидентом держави, з якою укладено міжнародний договір України, видану її компетентним (уповноваженим), а також документ, що посвідчує особу (для фізичних осіб), або лист-звернення про вчинення консульської

легалізації (для юридичних осіб); (2) консульська посадова особа розглядає подані документи стосовно їх відповідності міжнародним договорам, чинному законодавству України й держави перебування, засвідчує офіційні документи або відмовляє у їх легалізації.

Після приєднання у 2002 р. України до Гаазької конвенції, (від 5 жовтня 1961 р.) [71; 193] якою скасовується вимога легалізації іноземних офіційних документів, процедуру консульської легалізації для країн–учасниць Конвенції замінено на проставляння спеціального штампу під назвою апостиль («*Apostille*»), який засвідчує дійсність підпису особи під документом і автентичність відбитка печатки (або штампа), якою скріплено відповідний документ. При цьому дійсність апостиля не поширюється на зміст офіційного документа, до якого він прикріплений.

За умови укладення договорів про надання відповідної правової допомоги офіційні документи іноземних країн –партнерів приймаються без консульської легалізації й без апостиля. Наприклад, за багатосторонньою Конвенцією про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах (від 22 січня 1993 р.) [70], податкові документи держав–учасниць зазначеної Конвенції повинні прийматися без будь-якого засвідчення, а саме: (а) для резидентів країн, які є учасницями Гаазької конвенції (наприклад, Італії, Нідерландів, Кореї, Швеції, Швейцарії та ін.), передбачається порядок засвідчення довідки про резидентство штампом «апостиль» і не передбачено подальшої легалізації; (б) для резидентів країн, які не є її учасницями, необхідно пройти процедуру консульської легалізації довідки про резидентство; (в) для резидентів країн, які уклали з Україною конвенції (угоди/договори) про надання правової допомоги, довідки про резидентство легалізації не потребують. Ця позиція вказаної Конвенції підтримана листом Державної податкової служби України від 20 липня 2012 р. за №12968/6/12-0016 «Про розгляд листа» [198].

Переклад довідки про резидентство інших країн згідно з п. 103.5 ст. 103 ПКУ повинен, повторимося, здійснюватися відповідно до законодавства

України. Водночас вимог про переклад подібного документа в законодавстві не міститься, немає навіть листа або роз'яснення органів ДФС України щодо цього питання. Лише в Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР) зазначається, що переклад довідки про резидентство інших країн повинен здійснюватися відповідно до вимог Закону України «Про нотаріат» (від 2 вересня 1993 р., № 3425-XII), тобто правильність перекладу з однієї мови на іншу має засвідчуватися нотаріусом, якщо він знає відповідну мову, або перекладачем, підпис якого засвідчує теж нотаріус, який має підтверджувати при цьому й автентичність копії довідки.

Така правова невизначеність порушеного питання призводить на практиці до того, що платники податків не визнають правомірності поставлених вимог, обстоюючи своє право не засвічувати в суді переклад довідки про резидентство. Аналіз судової практики України свідчить, що суди у спорах з органами ДФС України, які стосуються невизнання останніми не засвідчених нотаріально довідок про резидентство інших держав, приймають сторону платників податків і визначають, що правомірним є переклад таких довідок будь-яким способом на вибір платника (письмовий переклад перекладачем, працівником підприємства, усний переклад тощо).

Отже, правова невизначеність вимог до перекладу довідки про резидентство створює на практиці певні проблеми, подання судових позовів, витрати для участі в судовому розгляді зазначених питань коштів і часу з боку як співробітників ДФС України, так і платників податків, а, значить, вимагає скасування. На наше переконання, вимоги органів ДФС України стосовно нотаріального засвідчення перекладу зазначеної довідки є необґрунтованими, оскільки нотаріус, якщо він не знає відповідної мови, не в змозі засвідчити правильність перекладу.

З нашої точки зору, норми п. 103.5 ст. 103 ПКУ доцільно було б викласти в такій редакції: «103.5. Довідка про резиденство іншої країни видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним конвенцією (угодою/договором) України з іншою країною, за формою,

затвердженою згідно із законодавством відповідної країни; якщо це передбачається нормами конвенцій (договорів, угод), довідка повинна бути належним чином легалізована й перекладена. При цьому такий переклад не підлягає нотаріальному засвідченню» [172].

Резиденти України, які отримали дохід за її межами і сплатили необхідні податки і збори, для отримання права на їх зарахування самих мають діяти за такою процедурою: (1) одержати від уповноваженого справляти такий податок державного органу країни, де отримується дохід (прибуток), довідку про суму сплаченого податку, а також про базу та/або об'єкт оподаткування (п. 13.5 ст. 13 ПКУ); (2) легалізувати зазначену довідку у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України (п. 13.5 ст. 13 ПКУ); (3) подати заяву до органів ДФС України за місцезнаходженням (для юридичної особи) або місцем проживання (для фізичної особи) про звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерел у зарубіжній державі або про відшкодування вже сплачених податків на території зарубіжної держави за відповідною формою з перекладом на українську мову (крім заяв, оформлених російською мовою) (п. 3 наказу Державної податкової адміністрації України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» (від 12 квітня 2002 р., № 173) [189]).

Н. М. Шмиголь, А. І. Кормишова й А. А. Антонюк у зазначеній процедурі відзначають низку недоліків, які позбавляють резидентів України, які отримали дохід за її межами і сплатили відповідні податки і збори (особливо фізичних осіб), скористуватися можливістю уникнути подвійного оподаткування. Так, одержати довідку про суму сплаченого податку і збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування для резидентів України, які отримали дохід за її межами і сплатили відповідні податки і збори, від уповноваженого справляти такі податки і збори, державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), є майже неможливим з наведених далі причин. Одержати таку довідку резидент України – фізична особа може лише після закінчення

трудового контракту. У багатьох випадках трудова віза, що надається резидентові України, закінчується одночасно із трудовим контрактом. Інформація про отримані резидентом України доходи і сплачені податки надається його роботодавцем у відповідні фіскальні органи своєї країни у встановлений звітний податковий період[251]. Виникає ситуація, коли резидент України – фізична особа, який отримував дохід на території іншої країни, вимушений її покинути через вимоги міграційного режиму, але не може отримати довідку про суму сплаченого податку і збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування від уповноваженого справляти такий податок, державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), через те, що зазначеної інформації у такого органу ще немає. Тому у резидента України – фізичної особи є 2 шляхи: (а) залишитися в цій країні, порушуючи міграційний режим, і чекати, коли зазначений державний орган надасть необхідну йому довідку, і (б) залишити країну – джерело отримання доходу без відповідної довідки, тим самим позбавляючи себе можливості уникнути подвійного оподаткування в Україні.

Недосконаліть процедури застосування механізму уникнення ЗПО в Україні нівелює вимоги національного податкового законодавства й конвенцій (договорів/угод), укладених між Україною та іншими країнами щодо уникнення ЗПО. Як справедливо зазначає Г. С. Дьомкіна, що громадяни України не можуть нести відповідальність за достовірність даних, зазначених у довідках про доходи, оскільки складає такі довідки їх роботодавець, а на громадян лише покладається обов’язок з декларування своїх доходів. Якщо ж у фіскальних органів виникне підозра в недостовірності задекларованих даних, вони повинні самостійно звернутися до компетентних органів країни працевлаштування за отриманням відповідної інформації. Крім того, як уже зазначалося раніше, загальною світовою тенденцією в розробленні й закріпленні процедур механізму уникнення ЗПО є спрощення останніх для платників податків. Саме тому для вдосконалення названих процедур в Україні вчені пропонують закріпити порядок, за яким її резиденти зобов’язані декларувати доходи,

отримані за кордоном, а на державні фіскальні органи покласти обов’язок зі здійснення перевірки відповідності задекларованих даних[37].

Для запровадження цього порядку пропонуємо норми п. 13.5 ст. 13 ПКУ викласти в такій редакції: «13.5. Резиденти України зобов’язані декларувати доходи, отримані за кордоном у заявочному порядку. Вони несуть відповідальність за достовірність даних у деклараціях згідно з чинним законодавством України. Органи Державної фіскальної служби України, якщо в цьому постає необхідність, самостійно здійснюють перевірку відповідності даних, поданих платником податків, фактичним даним і конкретному міжнародному договору, а також факту перерахування до бюджету відповідних сум податку» [172].

Із розвитком бізнесу в Україні укладення зовнішньоекономічних контрактів вважається нормальною практикою. Співробітництво з іноземними компаніями є досить поширеним, щодня укладається досить багато зовнішньоекономічних договорів (далі – ЗЕД), імпортуються й експортуються товари, отримуються й надаються послуги. Звичайно, для економічного розвитку держави цей значний крок є доказом на користь того, що українські компанії вважаються гідними партнерства, користуються довірою й повагою на міжнародному рівні. Розвиток зовнішньоекономічних відносин на рівні підприємств сприяє також налагодженню взаємовідносин між державами на політичному рівні.

Законодавство України містить певні вимоги, які мають бути додержані при провадженні зовнішньоекономічної діяльності і штрафні санкції, які повинні сплачуватися суб’єктами господарської діяльності за несвоєчасне виконання їх контрагентами грошових зобов'язань. Банківський нагляд і можливість нарахування пені ускладнює участь українських компаній у ЗЕД, робить останню більш ризиковою. І якщо деякі компанії погоджуються з прийняттям додаткових ризиків, інші приймають рішення про реєстрацію підприємства для ведення ЗЕД у державах, дене встановлено надмірного контролю й додаткової відповідальності за провадження такої діяльності.

Перед нашими клієнтами іноді постає питання повернення контрагенту–нерезиденту придбаних у нього товарів. Причини цього зрозумілі: товар, який поставлений в Україну, не завжди відповідає передбаченим у договорі умовам щодо його якості й кількості або він вийшов з ладу у процесі використання. Аналізу підлягатимуть такі питання: як має бути проведено таке повернення з точки зору чинного законодавства і які додаткові витрати можуть бути понесені у зв’язку із цим.

Для товарів, що імпортуються в Україну згідно з договорами постачання, застосовується митний режим імпорту. З метою забезпечення товарам вільного обігу на території України під час їх ввезення мають бути сплачені митні платежі. Товари, ввезенні на митну територію України, є об’єктом оподаткування ПДВ. Зобов’язання по сплаті останнього виникає на дату подання декларації для митного оформлення. Базою оподаткування виступає договірна вартість, яка є не нижчою вартості митної з урахуванням мита й акцизного податку. Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає на дату сплати податкового зобов’язання.

Іншими словами, при ввезенні товарів підприємство має сплатити митні платежі, ПДВ й отримати право на податковий кредит. У разі виявлення невідповідності якості або номенклатури імпортованих товарів умовам ЗЕД чи договору і прийняття підприємством рішення щодо їх повернення постачальникові, це може бути здійснено в режимі реекспорту. Підприємство матиме право на таке повернення протягом 6-ти місяців з дати імпорту'товарів за умови належним чином оформлених документів, підтверджуючих порушення постачальником умов договору. При додержання вищевказаних умов така операція підлягатиме оподаткуванню за нульовою ставкою ПДВ й буде звільнена від сплати вивізного мита.

За наведених умов таке оподаткування здається логічним, але в базі податкових знань розміщено відповідь, яка дещо інакше роз’яснює порядок оподаткування повернених імпортованих товарів.

Так, абзацом 6 зазначеного документа встановлено, що згідно з до п. 198.3

ст. 198 ПК України [172] податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником протягом цього звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності цього платника податку.

Абзац 7 Відповіді посилається на п. 192.1 ст. 192 ПКУ [172], в якому передбачено обов'язок сторін коригувати суми податкових зобов'язань і податкового кредит, якщо змінюється сума компенсації вартості товарів/послуг після їх постачання.

У висновку зазначено, що покупець, який при придбанні імпортованого товару скористався правом на податковий кредит, має відкоригувати суми такого податкового кредиту при поверненні товару (у зв'язку з тим, що він бракований), оскільки останній не був використаний в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Варто зазначити, що ст. 192 ПКУ передбачає необхідність одночасного коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту, тобто вказаною статтею регулюються відносини виключно між платниками ПДВ. В аналізованому випадку, постачальник не є платником ПДВ, а тому податкове зобов'язання при поверненні товару не коригується. Зі змісту вказаної статті вбачається, що кредит підлягає коригуванню, якщо коригується зобов'язання. Зазначена податковими органами необхідність коригування покупцем податкового кредиту (шляхом його зменшення на суму повернених товарів) не має логічного обґрунтування, а пропонується застосовувати частину цієї правової норми до правовідносин, яких вона не стосується. Безпосередньо в нормі, яка, на думку податкової служби, має бути застосована, встановлено інший суб'єктний склад.

Зрозуміло, що при проведенні перевірок податкові органи використовують Відповідь з єдиної бази податкових знань як керівництво до дії, зменшуючи розмір податкового кредиту й нараховуючи штрафні санкції в аналогічних ситуаціях.

Інакше кажучи, на думку державних органів, події мають розвиватися наступним чином. У випадку придбання суб’єктом господарювання бракованого обладнання він має повернути його протягом 6-ти місяців з дати імпорту, бо інакше він буде зобов’язаний сплатити мито. Цей суб’єкт повинен також доказати нерезидентові (можливо, в судовому порядку) факт саме отримання бракованого обладнання, а не пошкодження його при неналежному транспортуванні чи використанні, й зобов’язати постачальника повернути йому сплачені гроші. При несвоєчасному поверненні грошей, а саме неповерненні їх протягом 90 днів віддати повернення обладнання, суб’єкт господарювання має сплачувати щоденну пеню в розмірі 0,3 % від неповерненої нерезидентом вартості обладнання. Крім того, при проведенні перевірки податкові органи, можливо, встановлять факт завищення розміру податкового кредиту й. відповідно, нарахують штрафні санкції. Зазначений суб’єкт повинен буде сплатити нараховані зобов’язання або оскаржувати їх в адміністративному чи в судовому порядку [172].

Питання необхідності коригування податкового кредиту після повернення імпортованих товарів досить часто виступає об'єктом судових розглядів завдяки впевненій позиції податкової служби із цього приводу. Звернімося далі до практики.

Так, у рішенні Миколаївського окружного адміністративного суду (від 1 квітня 2013 р. за № 814/928/13-а) [239] зазначено, що посилання податкової служби на обов’язок суб’єкта господарювання відкоригувати суму податкового кредиту при поверненні раніше імпортованого товару з причини його невикористання в господарській діяльності є безпідставним. Податковою службою не наведено норм законодавства, що передбачають коригування податкового кредиту, отриманого внаслідок імпорту товарів, які в подальшому були повернуті постачальникові в режиму реекспорту.

Суд також констатує, що порядок коригування податкового кредиту зазначено у ст. 192 ПКУ [172]. Але в ній ідеться про коригування податкових зобов’язань продавця з наступним коригуванням податкового кредиту покупця.

Інакше кажучи, це стосується лише операцій між підприємствами – резидентами України, в не коригування податкового кредиту, що виник унаслідок імпорту товару при сплаті ПДВ грошовими коштами під час його розмитнення. Оскільки товар придбавався для використання в господарській діяльності позивача по оподатковуваних ПДВ операціях, норми п. 198.3 ст. 198 ПКУ були позивачем дотримані: тобто сума ПДВ, сплачена під час імпорту товару, правомірно включена до податкового кредиту. При цьому підстав для її коригування немає, оскільки норми п. 192.1 ст. 192 ПКУ не застосовуються у зв'язку з тим, що постачальник–нерезидент не є платником ПДВ, що є необхідною умовою для її застосування [221].

Механізм усунення міжнародного подвійного оподаткування доходів фізичних осіб побудований на поєднанні положень національного податкового законодавства із системою норм двосторонніх міжнародних договорів про уникнення ЗПО. Детальний розгляд правого режиму оподаткування особистих послуг фізичних осіб у системі таких міжнародних договорів не лише дозволяє здійснити порівняльний аналіз різних підходів до його встановлення, а й активізує пошуки більш ефективних і дієвих механізмів уникнення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб, що, у свою чергу, сприяє захисту законних прав та інтересів останніх.

Поняття «особисті послуги» є збірним, воно не вживається самостійно в договорах про уникнення подвійного оподаткування, хоча часто використовується в теорії міжнародного податкового права. Оперування ним пов'язано в першу чергу із системою уникнення подвійного оподаткування, встановленого у США. При аналізі особливостей уникнення такого оподаткування доходів фізичних осіб у цій країні такі дослідники, як Р. Дорнберг [36, с. 59–61], і В. Дадалко [26, с. 54–55], застосовують поняття «особисті (індивідуальні) послуги» для виокремлення групи доходів, пов'язаних з активною діяльністю фізичних осіб. Як вбачається, це поняття є достатньо корисним для теорії податкового права, оскільки дозволяє виокремити специфічні види доходів фізичних осіб, які характеризуються

спільними підходами при встановленні принципів уникнення подвійного оподаткування «особистих послуг».

У договорах про уникнення подвійного оподаткування особисті послуги фізичних осіб охоплюють дві групи доходів, щодо яких установлено різні підходи при їх оподаткуванні. Перша група вміщує доходи, отримані від незалежних особистих послуг, що передбачають надання резидентом однієї договірної держави на території іншої держави професійних послуг чи здійснення іншої діяльності незалежного характеру. У цьому контексті, категорія «професійні послуги» пееважгно означає незалежну наукову, літературну, мистецьку, освітню або викладацьку діяльність, або ж незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, стоматологів, бухгалтерів. А ось доходи фізичних осіб від залежних особистих послуг налужать до другої групи. До них можна віднести, приміром, заробітну плату та інші подібні винагороди, одержувані фізичною особою–резидентом договірної держави у результаті здійсення роботи за наймом у другій договірній державі.

Переконані, що слід з'ясувати вихідні засади побудови у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування системи уникнення оподаткування доходів від особистих послуг фізичних осіб. Ключовим критерієм, який є в основі побудови системи уникнення подвійного оподаткування особистих послуг фізичних осіб, є принцип оподаткування на підставі джерела виникнення доходу (*source principle*). Цей принцип означає оподаткування доходів як резидентів, так і нерезидентів держави, що отримані із джерела, що знаходиться в конкретній податковій юрисдикції [170, с. 49]. Важливим принципом у механізмі уникнення подвійного оподаткування фізичних осіб є принцип резидентства, який означає оподаткування всіх доходів фізичних осіб, які визнаються резидентами держави, незалежно від джерела одержання таких доходів. Базовим при оподаткуванні особистих доходів фізичних осіб на підставі міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування є принцип оподаткування доходу залежно від джерела його отримання. При цьому, за загальним правилом, за наявності умов

встановлених міжнародним договором для особистих послуг фізичної особи, принцип резиденства використовується як виняток із правила джерела отримання доходу.

Модель оподаткування доходів від незалежних послуг фізичної особи у всіх згаданих вище типових конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, побудована шляхом поєднання принципів резиденства і джерела отримання доходу. Доходи фізичної особи–резидента однієї держави, які надходять від незалежних особистих послуг на території другої держави, підлягають оподаткуванню в останній, якщо вона має в ній постійну базу з метою проведення такої незалежної діяльності. При цьому оподаткуванню у другій договірній державі підлягають тільки ті доходи, які нажелать до постійної бази. В усіх інших випадках доходи фізичної особи підлягають оподаткуванню в державі власного резиденства. Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (1980 р.) також пережбачає право держави–джерела доходу оподатковувати доходи від незалежних особистих послуг, отриманих із джерела таких доходів, якщо ці послуги надаються фізичної особою, яка понад 183 днів протягом року знаходиться на території цієї держави, або якщо її дохід перевищує певну суму за рік [317].

На підставі вищенаведеного, можемо визначитися із пріоритетністю застосування 2-х названих підходів при оподаткуванні доходів фізичних осіб від «незалежних особистих послуг». Вважаємо, що домінуючим при оподаткуванні таких видів доходів фізичних осіб є принцип резиденства, виходячи із текстів модельних конвенцій та їх тлумачення. Як виняток із загального правила може застосовуватися принцип джерела отримання доходу, який пов’язаний з постійною базою «незалежних особистих послуг». На наше переконання, таке їх розуміння потребує деталізації, оскільки в такій ситуації основним принципом оподаткування все ж слід вважати критерій джерела отримання доходу. Така наша теза базується на таких двох аргументах: по-перше, застосування принципу резиденства як основного при оподаткуванні

доходів від «незалежних особистих послуг» на території іншої договірної держави суттєво ускладнюється, оскільки досить важко встановити доходи від професійної діяльності, якщо отримують такі послуги звичайні фізичні особи; по-друге, надання більшості професійних послуг резидентом однієї держави на території іншої договірної держави неможливо здійснити без постійної бази.

Ані Типова конвенція ОЕСР, ані Типова конвенція ООН, ані Типовий договір США, пов'язавши принцип джерела отримання доходу з постійною базою, не зазначають, що означає категорія «постійна база». Як справедливо підкреслює С. А. Баєв, для правильного розуміння і тлумачення вказаного поняття слід за аналогією використовувати категорію «постійне представництво», яка у цих конвенціях трактується з урахуванням того, що йдеться саме про осіб фізичних, а не про юридичних [5, с. 99].

Варто зауважити, що у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування режим оподаткування прибутку підприємницької діяльності жуже схожий із правовим режимом оподаткування доходів від незалежних послуг фізичних осіб. З цією метою 2000 р. було внесено зміни до ст. 14 Типової конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу, що стосувалися оподаткування доходів від незалежних послуг фізичних осіб, але згодом ця поправка була виключена з тексту цього міжнародно-правового акта. Конвенція ОЕСР покладена в основу розробки в Україні проєкту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, напрацьованого Міністерством фінансів України, який згідно з постановою Кабінету Міністрів України (від 12.1993 р., № 921) «Про організацію роботи щодо підготовки міжнародної договорів і майна та запобіганням ухиленням від сплати податку», який повинен використовуватися під час проведення переговорів і підготовки текстів відповідних міжнародних договорів України. Незважаючи на вдосконалення норм Типової конвенції ОЕСР, майже всі міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування, укладені після 2000 р., містять припис про оподаткування доходів від незалежної особистої діяльності.

Такий підхід Уряду України є цілком виправданим, оскільки існування окремого положення про оподаткування доходів від незалежної особистих послуг у Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, на нашу думку, є більш вигідним для платників податків і дозволяє уникнути протиріч пі час визначення правового режиму оподаткування таких видів доходів.

У міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування дуже важливо визначитися із класифікацією особистих послуг фізичної особи в аспекті виокремлення окремих видів діяльності, які охоплюють за змістом категорію «незалежні особисті послуги», але все ж в окремих таких договорах вони наділяються специфічним режимом оподаткування. До таких видів діяльності належить, приміром, викладацька й науково-дослідницька діяльність. Так, у міжнародних конвенціях (договорах) України з Китайською Народною Республікою [233], Республікою Словенією [65], Королівством Таїланд [59] доходи фізичної особи з початку проведення викладацької чи науково-дослідницької роботи, які отримані в Договірній державі увільняються від оподаткування протягом 2-х років (Республіка Словенія, Королівство Таїланд) або протягом 3-х років (КНР). При цьому доходи від наукових досліджень увільняються від оподаткування, якщо такі дослідження провадяться у громадських інтересах, а не в інтересах приватних осіб (Республіка Словенія, Королівство Таїланд).

Ключовий постулат оподаткування незалежних особистих послуг фізичної особи полягає у праві держави (у джерелі доходу), в якій надаються ці послуги або оподатковувати ці доходи, але оподаткування за джерелом доходу обмежується винагородою за роботу за наймом у державі – джерелі доходу. Винагорода отримала б право на податкове звільнення у країні проведення роботи за наймом і оподатковувалася б у країні–резиденції платника податку, якщо було б дотримано всіх 3-х умов. Характерним для податкових договорів є наступний припис: «Незважаючи на положення пункту 1 цієї статті, винагорода, що одержується резидентом однієї Договірної держави у зв’язку з

роботою за наймом, здійснюваною у другій Договірній державі, оподатковується тільки в першій згаданій Державі, якщо: (а) одержувач перебуває у другій Договірній державі протягом періоду (або періодів), що в сукупності не перевищує 183 днів протягом будь-якого періоду, що становить 12 місяців, який розпочинається або закінчується у відповідному податковому році; (б) винагорода сплачується наймачем або від імені наймача, який не є резидентом другої Договірної держави; (в) виплати по сплаті винагород не мають постійного представництва». Якщо хоча б одна з указаних умов не виконується, держава, в якій здійснюється робота за наймом, може оподатковувати дохід від такої роботи згідно зі своїм чинним законодавством, і країна-резиденція повинна увільнити від сплати податку або шляхом кредиту щодо іноземного податку.

Виняток із принципу джерела отримання доходу при оподаткуванні доходів від незалежних особистих послуг стосується членів морських, річкових і повітряних суден, що займаються міжнародними перевезеннями. Вони підлягають оподаткуванню тільки в державі, де знаходиться орган управління підприємством-перевізником (Типова Конвенція ОЕСР, Типова Конвенція ООН), або в державі резидентства фізичної особи, де остання отримує дохід (Типовий договір США).

Слід звернути увагу, що відповідно до міжнародної практики, загальні риси оподаткування доходів фізичних осіб від залежних особистих послуг не поширюються на осіб, які працевлаштовані у прикордонних зонах, оскільки щодо них діють спеціальні податкові договори, яким встановлюється порядок оподаткування транскордонних робітників і службовців [170, с. 92].

Наразі сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування стосується виключно податків з доходів фізичних осіб, що є основною проблемою в оподаткуванні залежних особистих послуг, що, у свою чергу, є причиною регулювання оподаткування обов’язкових платежів соціального характеру, що сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у виді заробітної плати чи іншої винагороди. На нашу думку, це питання повинно

бути врегульване на рівні спеціальних міждержавних угод щодо так званих соціальних податків.

Ще одним не менш важливим аспектом оподаткування доходів від залежних особистих послуг є встановлення обмежень із принципу джерела отримання доходу залежно від видів роботи за наймом, а також оподаткування доходів від окремих робіт за наймом виключно на підставі принципу резидентства фізичної особи. Так, у Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування заробітна плата й інші подібні винагороди, одержувані резидентом одної Договірної держави за роботу за наймом, або послуги, здійснювані в другій Договірній державі, не оподатковуються останній, якщо робота за наймом або послуги здійснюються безпосередньо: (а) технічними спеціалістами на будівельному майданчику, на будівельному, монтажному, шеф-монтажному, складальному та інших об’єктах відповідно до правил про постійне представництво; (б) журналістами, кореспондентами преси, радіо або телебачення, якщо винагороди були одержані із джерел за межами цієї другої Держави протягом 5-ти років з дня прибуття в цю Державу[64].

Таким чином, доходи від «особистих послуг», будучи окремою групою доходів фізичних осіб, характеризуються спільним режимом оподаткування, визначеним у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування. Цей режим побудовано на підставі принципів джерела отримання доходу і резидентства фізичної особи-вигодонабувача, причому перший принци за загальним правилом є провідним при оподаткуванні доходів від “особистих послуг фізичної особи”.

Установлення правил оподаткування доходів від «незалежних особистих послуг» у проекті Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, що використовується Урядом України, повинно здійснюватися з урахуванням: (а) деталізації категорії «постійна база» незалежної особистої діяльності; (б) виокремлення викладацької й науково-дослідницької діяльності і закріплення для них

окремого режиму оподаткування.

Побудова 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 до сфери дії договору про уникнення такого оподаткування. Також при укладенні чи зміні подібних договорів потребує вирішення питання надання спеціального режиму оподаткування доходів від окремих видів роботи за наймом, зокрема, доходів журналістів і технічних спеціалістів будівельних і монтажних майданчиків [30].

4.2. Шляхи вдосконалення правового забезпечення уникнення й усунення подвійного оподаткування

Формування засад подолання подвійного оподаткування шляхом реалізації положень чинного податкового законодавства пов'язано із впливом на поведінку відповідних осіб – як владних, так і зобов'язаних. Вплив на податкові відносини нормами податкового законодавства здійснюється шляхом деталізації можливостей і форм поведінки органів, що представляють державу й гарантують здійснення її інтересів при справлянні податків і зборів. Це відувається наданням права таких органам видавати попередні роз'яснення щодо підстав проведення тієї чи іншої податкової операції, застосування штрафів стосовно платників податків у випадку недотримання ними відповідних рекомендацій. Такі повноваження мають грунтуватися на законі, бо інакше податкові органи можуть лише оскаржувати у суді неправомірні дії платників податків. Так чи інакше подібні повноваження представників владного суб'єкта зводяться до повноважень у сфері податкового контролю[80, с. 480–495].

Податковий контроль – це різновид спеціального державного контролю – діяльності податкових органів та їх посадовців щодо забезпечення законності,

фінансової дисципліни й доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних з ними матеріальних коштів. Здійснюється він за допомогою відповідної діяльності уповноважених державних органів у конкретній галузі. О. А. Ногіна трактує податковий контроль як сформований державою складних організаційно-правового механізму управління, що становить собою особливий вид діяльності уповноважених органів, у результаті якої забезпечується закріплене нормами податкового права виконання обов'язків осіб у сфері оподаткування, дослідження й виявлення підстав для задіяння примусових податкових вилучень у бюджетну систему, а також установлення підстав для застосування відповідальності за вчинення податкових правопорушень[154, с. 38; 76, с. 254]. Ця дифініція містить досить ємний і детальний підхід до характеристики податкового контролю.

Дуже важливо звернути увагу на певні особливості податкового контролю, які багато в чому розкривають його зміст. Насамперед він є різновидом державного контролю, що, по-перше, провадиться спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме у сфері оподаткування, по-друге, здійснюється щодо спеціальних об'єктів – централізованих і децентралізованих грошових фондів. На перший погляд може здатися, що він зводиться тільки до контролю за коштами, однак він охоплює також і повноваження, які безпосередньо не пов'язані з переміщенням грошових фондів, тобто він включає контроль ще й за дисципліною в царині оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту цього поняття.

Крім того, податковий контроль пов'язаний не тільки з грошовими, а й матеріальними коштам, які побічно беруть участь у цьому процесі: (а) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів погашаються грошові обов'язки, або (б) як об'єкт установлення грошових обов'язків, коли в основі обчислення і сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина. Варто звернути увагу на спосіб реалізації

податкового контролю. Він провадиться за допомогою активних дій зобов'язаних і пануючих суб'єктів, тому що його реалізація пов'язана зі здійсненням повноважень, що мають активний характер;у пасивній поведінці він ніяк не може проявлятись.

Невід'ємною рисою податкового контролю є його чітка цілеспрямованість. При акцентуванні уваги на контролі за дотриманням податкового законодавства, що відповідає поведінці зобов'язаних осіб, його зміст слід пов'язувати в основному з аналізом руху грошових коштів від платників у бюджети, і формуванням доходів держави й територіальних громад за рахунок надходжень від податків і зборів. Однак пов'язувати податковий контроль винятково з доходами не зовсім правильний шлях. Дійсно, що стосується пануючих суб'єктів, то він націлений на контроль за формуванням їх доходів, тоді як для зобов'язаних осіб при його проведенні важливо досліджувати категорію видатків, в чому ж і полягає, повторимося, спрямованість на об'єкт контролю. При цьому необхідно враховувати цільовий характер руху грошових коштів, коли нецільова їх витрата обмежена імперативними заборонами, а грошові ресурси закріплюються за фондами, що фінансують чітко означену мету.

В основі спеціального режиму реалізації фіскальної (контрольнії) функції лежить винятковий стан держави й територіальних громад як власників коштів, що надходять до публічних фондів за рахунок податків і зборів, і як організаторів податкових відносин. Це зумовлює те, що податковий контроль виражає відносини влади й підпорядкування, що грунтуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражена їх імперативність. Його зміст з досліджуваного процесу полягає в певному протистоянні контролюючого й контрольованого суб'єкта.

Як підкреслила О. Я. Ногіна і платник податків, маючи майно на праві власності або на іншому речовому праві, завжди прагне захистити власний приватний майновий інтерес від податкових вилучень. При цьому його бажання податків зменшити розмір податкових платежів зачіпає майновий інтерес іншої

сторони податкових правовідносин – держави. У такій ситуації остання, захищаючи публічні інтереси в податкових відносинах, змушена виробити спеціальний механізм своєї взаємодії з кожним конкретним платником податків або зобов'язаною особою, який в остаточному підсумку забезпечив би належну поведінку кожної особи по виконанню нею обов'язку по сплаті податків і зборів та інших обов'язків, передбачених податковим законодавством» [154, с. 37].

Ця позиція вченої не є для нас переконливою з 2-х причин: По-перше, якщо контрольовані суб'єкти – це сукупність зобов'язаних осіб, то контролюючі виступають представниками держави, діяльність яких опосередкована захистом державних інтересів у сфері оподаткування; по-друге, таке протистояння у відносинах податкового контролю зовсім не породжує автоматично непереборних протиріч. Ми приєднуємося до позиції науковців, які вважають, що в податковій сфері держава повинна створити спеціальні державні органи або орган і наділити їх відповідними владними повноваженнями щодо платників податків та осіб, пов'язаних з реалізацією податкового обов'язку. За нашого погляду, такий шлях до врегулювання правовідносин в оподаткування дозволить деталізувати об'єкт, суб'єкт, способи, методи і прийоми здійснення податкового контролю. Податковий контроль, як єдина цілісна система, припускає наявність сукупності взаємодіючих елементів, які розкривають його зміст. Особливу увагу потрібно приділити елементам правового механізму податку, тому що вони містять традиційні для подібної класифікації елементи – об'єкт, суб'єкти, зміст. Важливо також розмежовувати елементи механізму податкового контролю й елементи контрольних податкових правовідносин[76, с. 252–259; 205, с. 19–23].

Податковий контроль спрямовано на дотримання законодавства у процесі сплати законно встановлених податків і зборів. Одним з його пріоритетів є забезпечення економічної безпеки держави при формуванні централізованих державних грошових фондів за рахунок надходжень коштів загальнообов'язкових платежів. Він може здійснюватися в таких формах, як от: (а) спостереження за діяльністю нижчих за рангом контролюючих суб'єктів,

(б) аналіз отриманої інформації, (в) вживання заходів з попередження порушень законності й дисципліни, (г) облік конкретних правопорушень, (д) аналіз їх причин та (е) обставин, припинення протиправної діяльності, (є) виявлення винних у здійсненні податкових правопорушень (як платників податків, так і працівників податкових органів) і залучення їх до відповідальності.

Вагомим компонентом у подоланні внутрішнього подвійного оподаткування при застосуванні загального правила з боротьби з ним, є процедура попередньої перевірки операцій податковими органами щодо їх прийнятності. Це дозволяє платникові податків отримати висновок цих органів, який убезпечить його від наступних перевірок цієї операції [312].

Вважати використання таких засобів остаточно визначеними, безумовно, досить складно. По-перше, застосування будь-яких із них залежить від конкретних державних органів, які їх реалізують такі засоби. Ці органи можуть зайняти прямо протилежну позицію тій, що виражена у відповідному правилі, як, наприклад, у випадку використання судовими органами відповідних прецедентів, які навіть звузять сферу їх застосування. По-друге, критерії, що використовуються у відповідних правилах (особливо загального характеру) не завжди чітко визначенимі, часто є, так би мовити, розмитими, що призводить до суперечливих висновків та при складанні відповідних актів.

Низку критичних зауважень щодо засобів подолання подвійного оподаткування та їх ефективності ще 27 липня 2000 р. оголосила Комісія з оподаткування Міжнародної торговельної палати. З урахуванням цього документа урядам рекомендовано дотримуватися під час перевірки операцій платників податків декількох вимог[258]. Пропонуємо їх деталізувати.

1. Податкові органи мають поважати форму законних ділових операцій, навіть якщо вона дозволяє зменшення загальної суми податкових зобов'язань.

2. Спеціальні правила по боротьбі з уникненням оподаткування (неприйнятного) мають бути достатньо чіткими й точними, а податкове законодавство повинно дотримуватися законів з точністю до букви. Неприйнятним є тлумачення податковими органами чітких законодавчих

положень, з погляду на дух закону.

3. У випадку прийняття загальних правил по боротьбі з уникненням оподаткування (неприйнятного) ці правила повинні застосовуватися лише у виняткових ситуаціях, коли операції не мають ані економічного змісту, ані достатнього ділового смислу. При цьому недопустимим є перекладання обов'язку доведення відповідних обставин, а також застосування такого загального правила до пільгових податкових режимів, передбачених у чинному податковому законодавстві (зокрема, ретроактивно), або до операцій, що законодавчо виключені зі сфери застосування спеціальних правил.

Названа комісія окремо наголосила на неприйнятності порушення одного з принципів побудови системи оподаткування – стабільності податків, а також створення податків перепон для міжнародного бізнесу шляхом застосування відповідних заходів боротьби з неприйнятною поведінкою платника.

Застосування податково-правових норм як при реалізації повноважень владних суб'єктів, так і при безпосередньому регламенту дій платників податків і зборів, пов'язується із впливом на поведінку осіб, які представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах. Усі громадяни, іноземці й особи без громадянства розглядаються як податково-зобов'язані суб'єкти, які повинні підкоряться державній волі, яка в такому випадку спрямована на регулювання поведінки осіб, перебуваючих на території цієї держави. Інакше кажучи, передбачаються єдині умови й вимоги до поведінки зазначених осіб. Така єдність податково-правових норм ставить за обов'язок будь-якій особі, яка знаходиться на території відповідної держави й має в ній об'єкт оподаткування, бути таким суб'єктом, на поведінку якого спрямована дія податково-правової норми. У цьому разі яскраво виявляється принцип недопущення дискримінації в податково-правових відносинах.

Варто звернути особливу увагу, повторимось, на спрямованість податково-правових норм, які мають за мету встановлення певних правил поведінки осіб, яким ці правила адресовані, і впорядкувати їх взаємовідносини з державою. Дія податково-правової норми припускає повагу до неї, сумлінне

виконання її приписів. До того ж важливо враховувати й таку особливість такої норми, як її неперсоніфікованість. Ідеться про ії вплив як на окрему конкретно визначену особу, так і на певне коло осіб. Іншими словами, неперсоніфікований характер податкової норми не виключає індивідуалізації податково-правової норми, що детально враховує особливості певної категорії платників податків, специфіки формування й виконання ними цього податкового обов'язку. У зв'язку із цим М. П. Кучерявенко справедливо відзначає, що не може бути податкового обов'язку взагалі, тому що він припускає врахування всіх особливостей – як тих, що створюють можливість зменшити сплату податку (або ж податкового звільнення), так і тих, які не дають такого права [81, с. 210–211].

Розв’язання податкових спорів передбачає регламентацію поведінки традиційних суб'єктів податкових правовідносин (податкових органів, платників податків і зборів), і судових органів, які згідно зі своєю компетенцією мають вирішувати спори у сфері оподаткування. У цьому разі таке діяльність пов'язується з розробленням судами низки судових доктрин, призначених для аналізу дій платника податків, з метою запобігання неприйнятним проявам з боку останнього, в тому числі аналогів загального законодавчого механізму по боротьбі з уникненням оподаткування. Подібна практика є доволі поширеною у країнах англосаксонського права, де вагома роль відводиться судовому прецеденту й більш широкому тлумаченню тексту закону з урахуванням таких категорій, як воля законодавця і здоровий глузд. У той же час суди багатьох країн континентального права теж починають відходити від практики вузькотекстуального тлумачення законодавчих положень, розширюючи коло розглядуваних матеріалів і чинників, що стосується спорів. Показово, що ще наприкінці XX ст. у деяких таких країнах (зокрема у Франції) було розроблено судову доктрину зловживання правами, яка успішно застосовувалася для анулювання формально законних дій осіб, що суперечили меті відповідних нормативних актів[319, с. 135].

Поруч зі спеціальними законодавчими правилами боротьби з уникненням

оподаткування (неприйнятного) розвивалися й судові доктрини, що встановлювали окремі способи перевірки поведінки платника податків на відповідність чинному законодавству або затверджували загальні принципи розгляду відповідних справ (наприклад, уже згадана доктрина зловживання правами у Франції).

На сучасному етапі в багатьох країнах найефективнішим способом боротьби зі зловживаннями в податковій царині вважається загальне законодавче правило в боротьбі з уникненням оподаткування. Хоча принагідно можна зауважити, що не існує певної кореляції між пануючим підходом до вирішення відповідних справ у судовій практиці й до запровадження загального законодавчого правил. А тому можна зробити певні загальні зауваження: (1) найпершими такі загальні законодавчі правила запровадили країни континентального права (Німеччина –в 1919 р., Франція – в 1925 р.); (2) у другій половині XX ст., у багатьох економічно розвинених країнах (Австралії, Новій Зеландії, Швеції, Бельгії)початок боротьби з подоланням подвійного оподаткування (неприйнятного) фактично означав розчарування в можливостях судових органів ефективно боротися із цим явищем. Часто це було викликано консервативною позицією суду, який у тлумаченні податкового законодавства виходив виключно з тексту законодавчих актів і не бажав розширювати їх трактування, вважаючи це виключною компетенцією законодавця. У відповідь на таку позицію суду законодавчі органи почали втілювати в життя спеціальні законодавчі правила, особливо загальні. Це, призвело у свою чергу, до того, що серед країн з розвиненою ринковою економіко фактично склалися 2 групи. Країни першої виходили з того, що чинних судових доктрин і спеціальних законодавчих правил цілком достатньо для боротьби з подоланням подвійного оподаткування (Сполучені Штати Америки). У країнах другої групи виходили з того, що необхідно мати й загальне законодавче правило, яке застосовувалося б поруч з іншими засобами (Бельгія, Нова Зеландія, Швеція) [91, с. 65–74].

Типова конвенція ОЕСР (1977 р.) рекомендує оподаткування лише в країні місця розташування компанії і не поширює на неї принципу постійного

представництва, враховуючи прибутки від морських і повітряних міжнародних перевезень. У випадку колізій між країною резидентства компанії і місцем її фактичного управління перевагу потрібно надавати останньому критерію. Якщо, місце управління міститься на борту судна, капітаном якого є його власник, місцезнаходження судна треба віднести до порту приписки, а якщо такого порту немає, – до країни, резидентом якої є розпорядник судна[232]. Міжнародні перевезення можуть здійснюватися на суднах, які використовують їх власники, на суднах, взятих в оренду, й суднах, взятих в суборенду. Відповідно, доходи, пов'язані з такими перевезеннями, включають доходи від перевезень вантажів і пасажирів і доходи від оренди й суборенди суден. Норми угод охоплюють лише міжнародні перевезення. Що стосується інших доходів від перевезень і судноплавства, тут діють загальні норми угоди, зокрема, принцип постійного представництва. Оскільки основною діяльністю судна є перевезення, можна вважати, що постійне представництво у країні, де воно здійснюються, не буде визнано, якщо тільки члени екіпажу судна не мають повноважень на укладення контрактів (і користуються ними) в цій країні. Типова конвенція ОЕСР (1977 р.), як і Типова конвенція США (1987 р.), включають у міжнародні перевезення оренду контейнерів, проте ФРН доходи від здавання в оренду контейнерів включає у склад ділового прибутку.

Прибуток від експлуатації морських і повітряних суден у міжнародних перевезеннях обкладається податками тільки в тій договірній державі, де розташовано фактичний керівний орган підприємства. Це положення діє також і щодо прибутку від участі у спільному підприємстві чи в міжнародній організації з експлуатації транспортних засобів. Однак вимоги, передбаченні у відповідній статті конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, не застосовуються до прибутку від оренди морських чи повітряних суден, зафрахтованих без екіпажа, за винятком випадку, якщо це підприємство, що займається міжнародною експлуатацією морських чи повітряних суден, є непостійним джерелом доходу [111].

До прибутку від експлуатації таких суден зараховується також дохід,

отриманий: (а) від продажу пасажирських квитків від імені інших підприємств, (б) від експлуатації автобусної лінії, що сполучає місто з аеропортом; (в) від реклами й комерційної пропаганди; (г) від перевезення товарів автотранспортом між складами, морським портом чи аеропортом [156, с. 175].

Спеціальний режим, передбачений для морських і повітряних перевезень (тобто вилучення їх із принципу постійного представництва), багато в чому пояснюється їх природою: такі перевезення здійснюються в повітряному середовищі й на морі за межами територіальної юрисдикції держав. Потреби встановлювати такий режим стосовно наземних видів транспорту немає, а тому на них, як правило, поширюється загальний режим регулювання, заснований на принципі постійного представництва.

Усунення подвійного оподаткування дивідендів, відсотків, роялті має місце в результаті дій за взаємною згодою країн-партнерів. Існує дуже мало угод, у яких країна–джерело повністю відмовлялась би від свого права оподатковувати ці доходи із джерела. Бажаний результат забезпечується таким шляхом: країна – джерело доходу зменшує ставку податку з джерела, а країна резидента – одержувача доходу враховує отриману суму податку (у формі іноземного податкового кредиту чи інакше) при визначенні податкових зобов'язань свого резидента. Окрім того, в окремих випадках країни-партнери за податковими угодами домовляються про повне скасування податків із джерела.

Автори Типової конвенції ОЕСР (1977 р.) рекомендують оподаткування з джерела за ставкою 5 % для дивідендів, що сплачують дочірні компанії на користь їх материнської компанії (за умови, що остання володіє не менше 25% акцій), і 15% – в усіх інших випадках. Зважається також і той факт, що в деяких країнах існують внутрішні норми, які дозволяють оподатковувати прибутки контрольованих закордонних філіалів та дочірніх компаній. Зазначеною Конвенція передбачає оподаткування відсотків у країні-джерелі, але за ставкою не більше 10 %. Роялті в сучасних податкових угодах зазвичай означають платежі за використання (чи надання права на використання) авторських прав

на твори літератури, мистецтва й науки, а також так званої “промислової” власності, “ноу-хау” й деякі орендні платежі. У вужчому розумінні, терміном, “роялті” охоплюються лише платежі за використання й надання права використання специфічних видів власності, що згідно із законом охороняються на підставі авторських прав і платежів.

На роялті, як правило, поширюється принцип постійного представництва. Це означає: якщо одержувач роялті має в іншій країні постійне представництво і якщо права чи власність, на підставі яких виплачуються роялті, належним чином пов’язані з ним, останні оподатковуються у складі доходів постійного представництва на підставі чистого доходу. В іншому випадку роялті оподатковуються податком як пасивний дохід із джерела. До того ж необов’язково, щоб постійне представництво існувало протягом всього року; достатньо його наявності в будь-який час року.

Аналогічна норма передбачена більшістю конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною (ст. 10). Відповідно до вимог цієї статті дивіденди можуть також оподатковуватись у Договірній державі, резидентом якої є компанія, що сплачує дивіденди згідно із законодавством цієї держави. Але якщо особа – фактичний власник дивідендів – є резидентом іншої Договірної держави, податок, що стягується в такий спосіб, не повинен перевищувати: (а) 5 % від загальної суми дивідендів, якщо фактичним власником дивідендів є компанія (яка не є товариством), що володіє безпосередньо, принаймні, 25 % капіталу компанії, яка сплачує дивіденди; (б) 15% від загальної суми дивідендів у всіх інших випадках.

Спосіб застосування зазначених обмежень установлюється компетентними органами Договірних держав за взаємною домовленістю. Цей пункт не стосується оподаткування прибутку компанії, з якого виплачуються дивіденди [211].

Отже, ставку податку на доходи нерезидентів, що отримані у виді дивідендів, установлено в розмірі 15 %. Такий порядок поширюється на юридичних осіб і суб’єктів господарської діяльності, які не мають статусу

юридичної особи з місцезнаходженням за межами України і які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави.

Підкреслимо, що така ставка податку застосовується не завжди, оскільки низкою міжнародних конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною, передбачено іншу ставку оподаткування. Так, згідно з Угодою про уникнення подвійного оподаткування з Російською Федерацією податок на дивіденди не повинен перевищувати 5 % від загальної суми дивідендів, якщо резидент другої Договірної держави (Росії) зробив внесок до його акціонерного капіталу (статутного фонду) в розмірі не менше 50 тис. дол. США або в еквівалентній сумі в національній валюті Договірних держав, і 15 % від загальної суми дивідендів у всіх інших випадках [196].

У конвенціях, укладених Україною з Естонською, Латвійською й Литовською Республіками, міститься положення, що податок не повинен перевищувати 5 % загальної суми дивідендів, якщо право на них фактично має компанія (на відміну від товариства), яка є власником, принаймні, 25 % капіталу компанії, що виплачує дивіденди. В усіх інших випадках застосовується ставка 15 %. Така ж норма міститься і в договорах з Польщею, Болгарією, Угорщиною, Македонією, Норвегією й Данією[110].

Питання оподаткування відсотків знайшло своє відбиття й у конвенціях (угодах) про уникнення подвійного оподаткування. Так, ч. 3 ст. 11 Конвенції між Урядами України й Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи й капітал, ратифікованої Україною 3 вересня 2008 р., термін «відсотки» вживається в цій статті як дохід від боргових вимог будь-якого виду незалежно від іпотечного забезпечення й від володіння правом на участь у прибутках боржника, в тому числі й дохід від урядових цінних паперів і від облігацій чи боргових зобов'язань, зокрема, від премій і винагород, що сплачуються стосовно таких цінних паперів, облігацій і боргових зобов'язань. Штрафні санкції за несвоєчасні платежі не вважаються відсотками для цілей цієї статті[194].

За загальним правилом відсотки, що виникають у Договірній державі і сплачуються резидентові іншої Держави, можуть оподатковуватися в останній, якщо цей резидент є особою – фактичним власником цих відсотків. Однак вони можуть також оподатковуватись у Договірній державі, в якій вони виникають, згідно із законодавством цієї Держави. Якщо ж отримувач є фактичним власником відсотків, податок, що стягується в такій спосіб, не повинен перевищувати 10 % від загальної суми відсотків. Спосіб застосування зазначених обмежень установлюється компетентними органами Договірних держав за взаємною домовленістю. Незважаючи на це, відсотки, що виникають у Договірній державі, звільняються від оподаткування в цій Державі, якщо вони одержуються й дійсно належать Уряду іншої Договірної держави або її територіально-адміністративній одиниці [194].

Роялті, що виникають у Договірній державі і сплачуються резидентові іншої Договірної держави, який є їх фактичним власником, за загальним правилом, можуть оподатковувати у цій іншій Державі. Однак такі роялті можуть також бути оподатковані в Договірній державі, в якій вони виникають, і відповідно до її законодавства. Проте якщо особа – фактичний власник роялті – є резидентом іншої Договірної держави, податок, що стягується в такий спосіб, не повинен перевищувати 10% від загальної суми роялті. Спосіб застосування вказаних обмежень установлюється компетентними органами Договірних держав за взаємною домовленістю[237, с. 351–352].

Разом із тим конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування містять винятки з вищезазначеного правила. Зокрема, якщо особа – фактичний власник роялті, яка є резидентом Договірної держави, здійснює підприємницьку діяльність в іншій Договірній державі, де виникають роялті, через розташоване в ній постійне представництво або надає в ній незалежні особисті послуги з розташованої в цій Державі постійної бази, право або майно, стосовно яких сплачуються роялті, дійсно пов’язані з таким постійним представництвом чи постійною базою.

Крім статті про доходи від рухомої власності (капіталу) – дивідендів,

відсотків, роялті і платежів, за авторськими правами договори про уникнення подвійного оподаткування містять також статтю про оподаткування доходів від нерухомої власності (земельних учасників, будівель, споруд тощо). Щодо таких доходів підтримуються чинні у всіх країнах норми внутрішнього права, згідно з якими такі доходи завжди оподатковуються у країні розміщення цієї власності.

До Типової конвенції ОЕСР (1977 р.) включено спеціальну статтю "Капітал", за якою оподаткування власності (капіталу), застосовується не у всіх країнах і зазвичай розглядається як доповнення до системи оподаткування доходу. Стосовно загального режиму, що діє для оподаткування власності, у країн-партнерів за податковою угодою суперечностей, як правило, не буває. Основні риси цього режиму:

- рухома власність оподатковується лише у країні її місцезнаходження;

- власність (капітал, майно, патент тощо), що використовується в діловій діяльності, потрапляє під режим "постійного представництва";

- транспортні, повітряні й морські засоби, що задіяні в міжнародних перевезеннях, оподатковуються податком лише в країні, де розташовано місце управління компанією;

- інші види власності (капіталу) оподатковуються лише в країні резидентства їх власника[31, с. 136–142].

Система усунення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб передбачає поділ усіх активних доходів у міжнародних договорах про уникнення цього виду оподаткування на 3 великі групи. Першу групу становлять доходи, отримані від незалежної особистої діяльності. До неї належать доходи від надання професійних послуг, тобто незалежної наукової, літературної, мистецької, викладацької чи іншої діяльності. Друга група охоплює доходи, одержані від роботи за наймом. До неї належать заробітна плата, платня та інші подібні типи винагород. Третя група містить перелік особливих видів доходів, тобто прибутка відповідних категорій осіб, для яких міжнародними договорами встановлено особливі норми уникнення або зменшення подвійного оподаткування. Вона включає: (а) гонорари

директорів, доходи (в тому числі пенсії), виплачувані з державних фондів або фондів адміністративно-територіальних утворювань; (б) пенсії, виплачувані з інших джерел; (в) доходи працівників сфери мистецтв і спортсменів; (г) винагороди, стипендії та інші платежі, отримувані викладачами, вченими, студентами, практикантам та ін. [31, с. 144].

Перейдемо до аналізу податкового планування, яке так чи інакше пов'язується з поведінкою осіб, що зумовлюється обов'язком сплачувати відповідні кошти на користь публічно-територіальних утворень. Формалізується ця поведінка з появою таких платежів, з виникненням податків і зборів. Показово, що уникнення оподаткування на початкових стадіях розвитку податків і зборів мало форму простої відмови від сплати податків, ігнорування дій як щодо виникнення податкового обов'язку, так і його виконання.

Без податкового планування неможливо нині уявити діяльність зобов'язаних осіб–платників податків. Воно є невід'ємним складником загального бізнес-планування юридичних осіб–суб'єктів господарської діяльності. Податкове планування пов'язано безпосередньо з реалізацією публічних інтересів, з формуванням фінансово забезпечених засад функціонування публічно-територіальних утворень. Із цього боку воно, безумовно, стосується розмірів доходних частин Державного й місцевих бюджетів, зменшує або залишає незмінними надходження від податків і зборів. Посилене використання податкового планування зі зловживанням положеннями податкового законодавства, з порушеннями приписів податкових законодавчих норм призводить до значних втрат бюджетів від ненадходження податків і зборів (обов'язкових платежів), що значно ускладнює ефективний і раціональний обіг публічних фінансів з метою адекватного задоволення суспільних потреб [91, с. 119–136].

Податкове планування виконує також специфічну буферну роль, пом'якшує репресивність податкового механізму, виступає певним індикатором законності відповідної системи оподаткування, відображає дотримання

принципу верховенства права й урахування інтересів людини. Його реалізація, безумовно, повинна враховувати й вихідний конституційний припис: «Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» (ст. 3 Конституції України)[73].

Згідно з американським правничим тлумачним словником уникнення оподаткування – це «мінімізація податкових зобов'язань особи шляхом використання наявних законних можливостей для податкового планування»[266, с. 1460]. Зауважимо, що цей юридичний термін і досі застосовується як синонім у країнах англосаксонського права для характеристики змісту й форм податкового планування. Рой Сондерс і Кітсірі Де Сільва той же час трактують поняття «уникнення оподаткування», як «будь-яку поведінку, за допомогою якої особи намагаються зменшити суму податків, які інакше вони зобов'язані були б сплатити»[307]. Обидві позиції, як бачимо, акцентують увагу на поведінці у саме зобов'язаних осіб, що, з нашого погляду, дещо збіднює характеристику розглядуваного явища. Упорядкування відносин з податкового планування передбачає дії 2-х сторін правовідносин, і це не означає, що активна поведінка притаманна лише представникам зобов'язаної сторони. Саме тому, як вбачається, не зовсім логічно абстрагуватися від урахування впливу на розвиток податкового планування суб'єктів, які представляють владну сторону податкових правовідносин, – перш за все податкових органів. До того ж вони виділяють такі складника уникнення оподаткування (податкового планування); як-от: (а)податкове планування, (б) пом'якшення оподаткування, (в) прийнятне уникнення оподаткування, і (г) неприйнятне уникнення оподаткування [307].

Наведене структурування податкового планування, на наше переконання, багато в чому є суперечливим: по-перше, воно містить доволі складну й нелогічну структуру елементів; по-друге, дублює за змістом і за формою деякі

поняття (наприклад, неможливо уявити, як податкове планування може містити в якості складового елемента податкове планування); по-третє, воно використовує приблизні оціночні категорії, зміст яких досить складно з'ясувати в чіткому податково-правовому регулюванні.

Визначення категорії "податкове планування" ще й до нині не отримало остаточного оформлення. Це пов'язано з тим, що досі немає серед фахівців одностайності в уявленні, яка саме поведінка платника податків виражає зміст цієї правової категорії. Підходи науковців до цього принципово різняться залежно від типу правової системи, становлення держави до форм податкового планування та їх гарантій і підстав юридичної відповідальності при застосуванні останнього. Така неоднозначність призвела до того, що для дефініції одного явища можуть використовуватися декілька категорій, які різняться між собою залежно від правової системи, правової сім'ї, часу й поглядів дослідника. Найбільш поширеним у дослідженнях учених з податкового права на теренах пострадянських держав є поняття "податкове планування" (*tax planning*), тоді як у країнах англосаксонського права родовим залишається поняття "уникнення оподаткування" (*tax avoidance*). Безпосередньо ж категорія "податкове планування" використовується для характеристики одного з проявів уникнення оподаткування, серед таких "мінімізація оподаткування" (*tax minimization*), "пом'якшення оподаткування" (*tax mitigation*)[314, с. 117–148].

Подібний підхід поширюється й на оперування поняттям «ухилення від оподаткування» (*tax evasion*).У країнах з англосаксонською системою права під ним розуміються протизаконні й найчастіше карані діяння платника податків, що здійснюються у форі злочину. У той же час у деяких країнах континентального права ці діяння не є злочинами, а тому й саме поняття позбавляється сенсу.

Повністю вирішити проблему подвійного оподаткування можна тільки одним шляхом: вносити відповідні зміни до національного законодавства кожної держави. Укладення угод і (договорів, конвенцій) не може повною

мірою забезпечити уникнення цього виду оподаткування, оскільки платники податків будуть все одно в окремих випадках стикатися з проблемою подвійного оподаткування.

Правове регулювання усунення подвійного оподаткування в рамках міжнародного права має певні недоліки, як-от:

- явний брак однозначності правових положень в укладених угодах і конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, неточність формулювань окремих категорій (понять), а також прогалини щодо оподаткування низки доходів, що аж ніяк не сприяє усуненню подвійного оподаткування;

- різне співвідношення національного й міжнародного права в кожній окремо взятій країні, невідповідність норм національного права нормам укладених міжнародних договорів, що перешкоджає усуненню подвійного оподаткування.

Крім того, в низці угод і конвенцій відображені не всі види доходів, щодо яких можливе подвійне оподаткування.

У рамках Європейського Союзу взаємодія у зборі податків врегульовувалась: Директивою Ради ЄС (1976 р.), де передбачалося надання взаємодопомоги з пред'явлення вимог про сплату податків (мита й деяких митних зборів) [276, с. 18–23]; Директивою Ради ЄС (1979 р.), у якій встановлювалося надання взаємодопомоги з пред'явлення вимог про сплату податку на додану вартість[278, с. 10]; Директивою Ради ЄС (1992 р.), де закріплювалося надання взаємодопомоги з пред'явлення вимог про сплату акцизів[279, с. 124–126]; Директивою Ради ЄС (2001 р.), у якій встановлювалося надання взаємодопомоги з пред'явлення вимог про сплату прямих податків і податків по страхових преміях[275, с. 17–20].

У 1998 р. внаслідок глобалізації й поширення недобросовісної податкової конкуренції ОЕСР доручила Комітету з фінансових питань провести роботу в зазначеній сфері з метою розроблення положень, які могли б бути включені до Типової конвенції ОЕСР про уникнення міжнародного подвійного оподаткування. Комітет виконав завдання, й у 2003 р. Рада ОЕСР погодила

внесення до Типової конвенції ст. 27 «Допомога у зборі податків». Але зазначена стаття отримала статус факультативної, а тому вона може як включатися до міжнародної угоди (договору) різних країн про уникнення ЗПО, так і не включатися.

Надзвичайно важливим кроком у розвитку співробітництва країн стало опрацювання і прийняття Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах (від 25 січня 1988 р.), розробленої ОЕСР (далі – Конвенція про надання допомоги)[54]. У 2011 р. зазначена Конвенція була переглянута й до неї були внесені зміни й доповнення, зумовлені сучасним розвитком науки і техніки [202]. До Конвенції про надання допомоги приєдналися країни *БРІКС* (абревіатура з перших букв назв країн, що входять до цього союзу – *Brazil, Russia, India, China, South Africa*), країни G20 (*Group of Twenty, major advanced and emerging economies*), країни – члени ОЕСР. Підписали, але не ратифікували вищевказану Конвенцію Швейцарія й Кіпр, а Великобританія, Нідерланди й Данія поширили її дію шляхом надання ратифікаційних інструментів до депозитарію на низку своїх залежних територій. Так, Великобританією поширено дію Конвенції на Ангілью, Бермудські острови, Британські Віргінські острови, Гібралтар, Острів Мен (з 1 березня 2014 р.), Кайманові острови (з 1 січня 2014 р.), Монсеррат (з 1 жовтня 2013 р.), Тьоркс і Кайкос (з 1 грудня 2013 р.); Нідерландами поширено дію Конвенції на Арубу, Кюрасао, Сінт-Мартен (з 1 вересня 2013 р.); а Данією – на Гренландію та Ферерські острови (з 1 червня 2011 р.). У результаті до Конвенції про надання допомоги приєдналися 84 країни.

Розроблення Конвенції про надання допомоги було спрямовано на боротьбу з ухиленням від сплати податків на міжнародному рівні й на координацію зусиль між державами щодо сприяння встановленню податкових зобов’язань шляхом надання адміністративної допомоги із застосуванням різноманітних інструментів співробітництва податкових органів цих держав. Таким чином, надання взаємної адміністративної допомоги в податкових спорах, закріплене в цій Конвенції, послужило новою формою міжнародної

співпраці в боротьбі з ухиленням від сплати податків. Проте в перебігу аналізу інструментів, які компетентні органи країн–учасниць Конвенції можуть застосовувати для запобігання і припинення ухилень від сплати податків (відповідно до цієї Конвенції), постало питання: новою формою міжнародного співробітництва в боротьбі з ухиленням від сплати податків стала вказана форма чи відбулась еволюція такої форми співпраці, як допомога у стягненні податків, яка існувала раніше. Щоб визначитися з відповіддю на це питання, необхідно ґрунтовно проаналізувати, які саме інструменти співробітництва згідно з цією Конвенцією передбачаються в рамках надання взаємної адміністративної допомоги в податкових спорах.

У п. 1 ст. 1 глави 1 Конвенції про надання допомоги в податкових спорах зазначається, що адміністративна допомога передбачає: (а) обмін інформацією, зокрема, одночасні податкові перевірки й участь у податкових перевірках за кордоном; (б) допомогу у стягненні податків, зокрема, заходи зі збереження суми податків; (в) вручення документів. Крім того, відповідно до Протоколу (за № 994_b21 від 25 травня 2010 р.) про внесення змін і доповнень до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах, інструменти співробітництва податкових органів було доповнено стягненнями і приведенням до виконання міжнародних податкових претензій, обміном досвідом і рекомендаціями.

Стаття 4 Конвенції про надання допомоги під обміном інформацією пропонує розуміти обмін будь-якою інформацією, яка може бути доречною для: (а) встановлення суми і збору податку, а також стягнення податкової заборгованості і здійснення виконавчих заходів з метою її стягнення; (б) притягнення до адміністративної відповідальності чи порушення кримінального переслідування в судовому органі.

Згідно зі ст. 5 досліджуваної Конвенції одним з основних інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків є обмін інформацією, застосування якого передбачається у 3-х формах – за проханням, автоматично або спонтанно. Проаналізуємо їх детальніше.

Обмін інформацією за проханням здійснюється за запитом держави. Особливого поширення такий обмін набув після 2009 р., коли на тлі світової економічної кризи налякані країни масово укладали угоди про обмін інформацією з офшорними юрисдикціями, причому запит на її отримання направлявся не лише за фактами ухилень від сплати податків, а й навіть при підозрі вчинення податкового правопорушення.

У ст. 6 Конвенції про надання допомоги передбачається щорічний автоматичний обмін інформацією між країнами, коли остання збирається компетентними органами, переводиться в електронний вигляд (за розробленим ОЕСР стандартом) для пересилання за кордон і за допомогою систем автоматичного обміну інформацією передається іншій країні. При задіянні зазначених систем потрібно враховувати порядок інтеграції податкової інформації, отриманої від країн-партнерів в автоматичному режимі, до національних баз даних.

А. В. Мельник, розглядаючи процес автоматичного обміну інформації в податкових справах поділяє його на такі основні складники: (а) збір інформації податковими органами від платників податків і податкових агентів; (б) обробка (консолідація) інформації та її шифрування; (в) направлення даних до відповідних країн-партнерів інформаційного обміну; (г) аналіз отриманої інформації у країні проживання платника податків[101].

Автоматичний обмін інформацією є доволі ефективним, оскільки надає країнам отримувати достатні дані про обсяги доходів власних резидентів (приміром, із 2011 р. завдяки автоматичному обміну інформацією Італії вдалося отримати інформацію про суми, що перевищують 15 млрд євро, а Франції – 1 млрд євро)[31, с. 192]. Завдяки обміну даними без спеціального запиту отримання інформації, яке свідчить про ухилення від сплати податків, відбувається оперативно, що є дуже важливим у боротьбі з таким явищем. Крім того, за влучним зауваженням Н. Р. Тупанческі, автоматичний обмін інформацією суттєво підвищує рівень добровільного декларування і сплати податків від доходів, отриманих за кордоном, а також виконує просвітницьку

функцію для інформування платників податків [231, с. 212].

Відповідно до ст. 8 розглядуваної Конвенції про надання допомоги спонтанний обмін інформацією здійснюється будь-якою стороною без попереднього прохання у випадках коли: (а) перша сторона має підстави припускати, що на території іншої сторони може мати місце втрата податку; (б) платник податку отримує знижку чи звільнення від податку на території першої сторони, що може призвести до збільшення суми податку чи до оподаткування на території іншої сторони; (в) підприємницькі операції між платником податку однієї сторони і платником податку іншої сторони здійснюються через одну або більше країн в такий спосіб, що це може призвести до зменшення суми податку на території однієї чи іншої сторони або на території обох сторін; (г) сторона має підстави припускати, що сума податку може бути зменшена внаслідок фіктивних переказів прибутку в межах об'єднань підприємств; (д) інформація, надана першій стороні іншою стороною, дозволила першій стороні зібрати інформацію, яка може бути корисною для встановлення суми податку на території іншої сторони.

Отже, до основних інструментів надання взаємної адміністративної допомоги в податкових спорах відповідно до Конвенції про надання допомоги належить обмін інформацією, який може здійснюватися за проханням, автоматично і спонтанно.

Досить важливою проблемою при обміні інформацією (як способу боротьби з ухиленням від сплати податків) є ризик розголошення конфіденційності такої інформації, що може негативно вплинути на економічну безпеку їх платників. Держави вирішують цю проблему по-різному. Так, Швейцарія, Австрія, Росія, Ізраїль і Туреччина не надають інформацію в автоматичному режимі, порушуючи цим норми Конвенції про надання допомоги, в результаті чого порушується принцип взаємності й виникає незадоволення з боку інших держав, які сумлінно виконучи вимоги зазначеної Конвенції надають інформацію більшій кількості держав, а ніж отримують її від інших (приміром, Угорщина надає інформацію 64 країнам, а отримує від 14;

Данія надає інформацію 70 країнам, а отримує від 40). Подібна політика, звичайно ж, викликає спори на міждержавному рівні, що негативно позначається на боротьбі з ухиленням від сплати податків. Деякі держави вдаються до хитрощів, формально виконуючи умови Конвенції щодо автоматичного обміну інформацією, а реально не надаючи останньої. Наприклад, Швейцарія, яка виступає проти застосування автоматичного обміну інформації, в нормах податкового національного законодавства закріпила власну модель інформаційного співробітництва під назвою «рубік» («принцип рубіка»), яка становить собою складні механізми отримання інформації, в результаті застосування яких фактично неможливо об'єктивно визначити, хто і які операції здійснював на території зазначеної країни [244].

Типова конвенція ОЕСР містить певні вимоги до забезпечення конфіденційності інформації. Так, ст. 27 цього міжнаролно-правового документа передбачає, що будь-яка інформація, надана в рамках взаємної адміністративної допомоги в податкових спорах, повинна розцінюватися як конфіденційна, тобто може бути розкрита виключно компетентним особам або органам, які займаються формуванням державного бюджету, й використана лише у названих у законодавстві цілях. Проте більшість країн проблему гарантування конфіденційності інформації для забезпечення прав та економічної безпеки платників податків вирішують шляхом прийняття на національному рівні відповідних норм, у яких передбачається порядок збереження такої конфіденційності.

Відповідно до ст. 8 Конвенції про допомогу, на прохання однієї з країн, 2-х або більше сторін Конвенції організовують між собою консультації з метою встановлення випадків і процедур проведення одночасних податкових перевірок (*Simultaneous Tax Examinations*). Під одночасною податковою перевіркою розуміється домовленість між 2-ма чи більше сторонами про проведення перевірки на своїй території стану сплати податків особою (чи особами), який становить для них спільний чи суміжний інтерес, з метою обміну відповідною інформацією, яку вони отримують у такий спосіб. При

цьому кожна сторона вирішує, бажає чи не бажає вона брати участь у конкретній одночасній податковій перевірці. Згідно з модулем ведення одночасних податкових перевірок, розробленим ОЕСР [296], такі перевірки мають місце, коли у третьої країни знаходиться інформація, що є вирішальною для податкової перевірки. Традиційно проведення одночасні податкові перевіри здійснювалися з метою виявлення дійсної природи угоди й мали місце на офшорних територіях, проте сьогодні вони ефективно використовуються й у країнах зі звичайним режимом оподаткування. Міжнародна практика здійснення такого виду перевірок свідчить про певні позитивні моменти їх проведення, а саме:

- вони дозволяють виявляти факти використання платником податків законодавства й відповідних процедур різних країн у власних інтересах ;
- такі перевірки забезпечують високий рівень ефективності щодо обміну інформацією між податковими юрисдикціями;
- зменшують податковий тягар на платників податків, допомагають при усуненні подвійного оподаткування;
- виступають ефективним способом податкового контролю.

План проведення одночасної податкової перевірки узгоджується компетентними органами держав, що домовляються, про що зазначається у протоколі зустрічі між їх представниками, де також указуються: (а) цілі останньої, (б) платники податків, щодо яких провадитиметься перевірка, (в) податки й податкові періоди, (г) сфера контролю, (д) інформація, якою доцільно обмінятись у процесі такої перевірки, (е) графік її проведення в кожній державі, (є) контактна інформація про учасників, які беруть участь у цій перевірці ж процедури обміну інформацією та ін.

На переконання К. Д. Кастанової, податкові перевірки як інструмент надання допомоги у податкових питаннях, надають можливість компетентним органам держав установити факти ухилення від оподаткування набагато швидше, ефективніше й економічно доцільніше, порівняно з іншими інструментами. Міжнародний досвід свідчить про те, що вони застосовуються

дуже рідко, незважаючи на їх ефективність. Так, одночасні податкові перевірки провадяться в країнах Європи (у Бельгії, Великобританії, Данії, Ірландії, Іспанії, Нідерландах, Норвегії, Фінляндії, Швеції) приблизно 5 разів на рік (що є досить скромним показником), а ось в інших країнах ще рідше. Як зазначає Рада глав контрольних департаментів з податкових питань країн Північної Європи, причиною цього є недосконала процедура їх використання, що викликано нетривалим строком застосування цього інструменту міжнародного співробітництва в боротьбі з ухиленням від сплати податків [45, с. 90].

Компетентні органи країн – учасниць Конвенції про надання допомоги на прохання уповноваженого органу запитуючої держави можуть дозволити представникам цього органу бути присутніми на відповідній частині податкової перевірки в запитуваній державі, тобто застосовувати для боротьби з ухиленням від сплати податків на міждержавному рівні такий вид податкових перевірок, як податкові перевірки за кордоном (*Tax Examinations abroad*). З метою реалізації цієї процедури, уповноважений орган запитуваної держави найближчим часом повідомляє уповноваженому органу запитуючої держави про строки і місце перевірки, про орган або посадову особу, яким доручено її провести і про процедури й умови, встановлені запитуваною державою для проведення перевірки. Спрощення для компетентних органів іншої країни розуміння ділових відносин між резидентом цієї країни щодо якого провадиться перевірка та його іноземними партнерами, перевірка бухгалтерської звітності цих резидентів, що ведеться в інших країнах є метою проведення податкових перевірок за кордоном. Виходячи із аналізу міжнародної практики, участь представників компетентних органів у податкових перевірках за кордоном може бути пасивною (приміром, у випадках коли такі представники можуть бути лише присутніми під час перевірок, яку здійснюють представники компетентних органів цієї країни) або активною (коли такі представники можуть провадити допити, вивчати податкову звітність, вилучати документи, здійснювати огляд території платника податків, вдаватися до інших заходів, передбачені національним законодавством країни,

в якій провадиться перевірка).

Таким чином, як одночасні податкові перевірки, так і податкові перевірки за кордоном є інструментами надання взаємної адміністративної допомоги в податкових спорах відповідно до аналізованих нами Конвенції.

На запит держави інша держава вживає необхідних заходів для стягнення податкової заборгованості, належної до сплати першій державі, якщо ця заборгованість виникла в запитуваній державі. Якщо стягнення заборгованості можна здійснити виключно щодо тієї заборгованості, яка є предметом документа, яким дозволяється примусове стягнення останньої в запитуючій державі, і якщо відповідні сторони не домовилися про інше, то таке стягнення не оспорюється. На вимогу компетентних органів іншої держави стягнення податкової заборгованості здійснюється разом із заявою про те, що заборгованість стосується податку, до якого застосовується Конвенція про надання допомоги, а у випадку стягнення – про те, що заборгованість не оспорюється або не може оспорюватись. До такої заяви додаються: (а) офіційна копія документа, що дозволяє примусове стягнення заборгованості в запитуючій державі, і (б) копія будь-якого іншого документа, необхідного для проведення стягнення чи вжиття заходів зі збереження суми податків. Документ, який надає право примусового стягнення заборгованості в запитуючій державі, приймається, визнається, доповнюється або замінюється одразу після дати отримання вимоги про надання допомоги документом, який дозволяє примусове стягнення в запитуваній державі у конкретних випадках згідно з положеннями, чинними в запитуваній державі.

Під час формування запиту на примусове стягнення податків доцільно дотримуватися вимог Типової конвенції ОЕРС, у якій зазначається, що з метою реалізації прав платників податків необхідно мати на увазі: по-перше, вимога про таке стягнення повинна враховувати норми внутрішньодержавного законодавства й адміністративну процедуру примусового стягнення податків країни–виконавця запиту; по-друге, за національним законодавством особа, яка є боржником згідно з вимогою про сплату податків, не може запобігти

виконанню останньої. К. Д. Кастанова наголошує, що країна-виконавець розуміє таку вимогу про примусове стягнення податкової заборгованості країни-заявника як вимогу, направлену цією країною особисто. Таким чином, країна-виконавець застосовує механізми примусового стягнення податків згідно зі своїм внутрішнім законодавством стосовно предмета запиту, надаючи при цьому допомогу у стягненні податків шляхом примусового стягнення податкової заборгованості. Також формою допомоги у стягненні податків є заходи для збереження суми податків, які стягуються на вимогу запитуючої держави, навіть якщо заборгованість оспорюється або ще не є предметом документа, який дозволяє її примусове стягнення. Такі заходи є інструментом боротьби з ухиленням від їх сплати податків на міжнародному рівні та можуть застосовуватися для збереження суми податків [45, с. 72].

На підставі проведеного аналізу, можемо констатувати, що допомога у стягненні податків, яка надається у формі стягнення податкової заборгованості та заходи для збереження суми податків є інструментами надання взаємної адміністративної допомоги в міжнародних податкових спорах.

Разом з цим, як інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків на міжнародному рівні, обов’язок із надання допомоги зі стягнення податків може бути анульовано в нижченаведених випадках, визначених у Типовій конвенції ОЄСР:

- у випадку недотримання принципу взаємності, який означає, що країна-виконавець при наданні допомоги зі стягнення податків країні-заявникові не зобов’язана вживати заходи із примусового стягнення податків, які не могла застосувати остання згідно із внутрішнім законодавством при схожих обставинах (ст. 27 п. 8 a);

- якщо державній політиці країни-виконавця не відповідають заходи з надання допомоги зі стягнення податків (принцип «*ordre public*») (ст. 27 п. 8 b);

- у випадках колізій з адміністративною практикою (ст. 27 п. 8 b);

- якщо вжиття заходів з надання допомоги зі стягнення податків та витрати країни-виконавця є непропорційними вигоді, яку може отримати країна-

замовник (ст. 27 п. 8 d).

Конвенція про надання допомоги у ст. 17 встановлює процедуру надання документів. Так, на вимогу однієї держави інша держава вручає адресатові документи, що стосуються судових рішень та податку щодо якого застосовується зазначена Конвенція. Держава, яка запитує ці документи здійснює цю процедуру у спосіб, визначений її внутрішнім законодавством для вручення подібних документів, але враховуючи прохання запитуючаої держави щодо такого способу, або ж у спосіб, який найбільше схожий на нього й передбачений законодавством остінньої. При врученні цього документа, його переклад не є обов'язковим, але якщо відомо, що адресат не розуміє мови, якою складено документ, запитувана держава вживає заходів для забезпечення його перекладу або для підготовки його стислого викладу своєю мовою або однією зі своїх офіційних мов. Вона може також звернутися до запитуючої держави з проханням забезпечити або переклад документа, або долучення до нього його стислого викладу однією з офіційних мов запитуваної держави, Ради Європи чи ОЕСР.

Таким чином, прийняття Конвенції про допомогу надало змогу суттєво розширити можливості фіскальних органів країн–учасниць цієї Конвенції в боротьбі з ухиленням від оподаткування, що дозволило їх представникам застосовувати як форми співробітництва при запобіганні і протидії ухиленню від надання взаємної адміністративної допомоги задіяння таких інструментів, як-то: (а) обмін інформацією, використання якого відбувається за проханням, автоматично або спонтанно; (б) податкові перевірки 2-х видів – одночасні податкові перевірки й податкові перевірки за кордоном; (в) допомога у стягненні податків, що здійснюється шляхом стягнення податкової заборгованості й застосування заходів для збереження суми податків; (г) процедура надання документів. Так як раніше як форма співпраці при запобіганні й протидії ухиленням від їх сплати вважалися обмін інформацією, сприяння у стягненні податків (включаючи заходи із забезпечення стягнення) й виконання доручень із вручення документів, які є насправді інструментами

надання допомоги у стягненні податків, можемо зробити висновок, що в зазначеній Конвенції формою співробітництва при запобіганні і протидії ухиленням від сплати податків названо саме надання взаємної адміністративної допомоги, що слід визнати трансформацією такої форми як допомоги у стягненні податків.

Під час застосування основних способів та інструментів надання допомоги щодо запобігання й протидії ухиленням від сплати податків на міждержавному рівні країни часто наштовхуються на такі проблеми:

- колізії порядку отримання інформації, необхідної для боротьби з ухиленням від сплати податків;

- відсутність систем автоматичного обміну такою інформацією;

- невідповідність стандартам автоматичного обміну, розробленим ОЕСР;

- неузгодженість процесу інтеграції інформації, отриманої від країн-партнерів в автоматичному режимі, до національних баз даних;

- нечіткість порядку відшкодування збитків, понесених при наданні взаємної адміністративної допомоги у податкових спорах;

- порушення конфіденційності інформації, отриманої й наданої для боротьби з ухиленням від оподаткування.

Ці проблеми можуть бути вирішені лише на міждержавному рівні шляхом прийняття двосторонніх або багатосторонніх угод чи меморандумів про взаємодопомогу між різними країнами–учасницями Конвенції, в яких передбачалося б: (а) спільні механізми подолання цих проблем, (б) специфіка практичної реалізації окремих інструментів процесуального оформлення необхідних документів, (в) строки оформлення останніх, (г) розподіл витрат, понесених при цьому, (д) механізми взаємодії між компетентними органами різних країн, (е) види автоматичних систем для оброблення інформації та ін.

Окремою проблемою, на думку К. Д. Кастанової, яка не знайшла відображення ані в Конвенції про надання допомоги, ані в Типовій конвенції ОЕСР, є встановлення механізму відшкодування витрат, понесених під час надання адміністративної допомоги країною-виконавцем. До цих витрат

можуть належати, зокрема, витрати на отримання доступу до банківської інформації того чи іншого платника податків, винагорода спеціалістам, витрати на переклад документа, й витрати на заходи, застосовувані для збереження суми податків тощо. Вчена зауважує, що, за загальним правилом, зазначені витрати покладаються на платника податків [45, с. 79–80]. Водночас згідно із коментарем до ст. 27 Типової конвенції ОЕСР порядок відшкодування подібних витрат повинен міститися у додатковій двосторонній або багатосторонній угоді між країнами або в окремій статті меморандуму про взаємодопомогу (MoU) – «Допомога у стягненні податків». Якщо такої угоди (меморандуму) немає, то усталеною практикою при врегулюванні цих питань є покладення витрат, понесених при наданні адміністративної допомоги, на країну-запитувачку компетентними органами країни-виконавця.

Реалізація передбачених у розглядуваній Конвенції способів та інструментів запобігання і припинення ухилень від сплати податків, а також боротьби із цим негативним явищем відбувається шляхом участі держав у міжнародних організаціях, діяльність яких спрямована на забезпечення взаємодії й на співпрацю компетентних органів різних країн, а також на координацію їх спільних дій і на надання допомоги в організаційних питаннях. До таких організацій, насамперед, належить ОЕСР, діяльність якої у сфері запобігання ухиленню від оподаткування має такі ключові напрямки, а саме:

- напрацювання інструкцій щодо проведення переговорів при укладенні двосторонніх або багатосторонніх угод у питаннях боротьби з ухиленням від сплати податків, а також інструкцій з трансферного ціноутворення;

- обмін досвідом між двома країнами-учасницями ОЄЗР;

- забезпечення захисту прав платників податків щодо конфіденційності їх інформації;

- аналіз аналітичних документів щодо пошуку найефективніших шляхів обміну інформацією як інструменту боротьби з ухиленням від сплати податків;

- дослідження проблем ухилення від оподаткування на міжнародному рівні;

- виявлення універсальних схем і структур, задіяних у податковому шахрайстві й підготовка відповідних рекомендацій для їх викриття;

- окреслення кола адміністративних процедур, інформаційних вимог і процедур перевірки, які необхідні при наданні адміністративної допомоги у податкових спорах.

Центр податкової політики й адміністрування (у складі ОЕСР) постійно залучається до співробітництва в боротьбі з ухиленням від оподаткування, а також до напрацювання ключових принципів за цим напрямком. Комітет з фіскальних питань ОЕСР (CFA – *Committee on Fiscal Affairs*) також провадить суттєву роботу з розроблення стандартів та інструкцій у сфері сприяння співпраці з питань міжнародного оподаткування і протидії ухиленням від сплати податків.

Функціональне навантаження на механізм оподаткування здійснюють правові презумпції в механізмі правового регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування, адже держави дуже часто мають проблеми зі створення співрозмірного режиму оподаткування. Ця співрозмірність полягає в тому, що податкове навантаження розподіляється на підставі фактичної платоспроможності платників податків. У зв’язку з цим, держави з метою забезпечення своїх національних інтересів повинні бути зацікавлені для створення таких правових умов, які дозволяли б суб'єктові з мінімальними затратами оплатити податок, володіючи при цьому достатніми засобами для подальшого проводження своєї діяльності. Тому можна стверджувати, що для держави найбільш прийнятним варіантом є опрацювання і прийняття в межах міжнародного співробітництва заходів із запобігання міжнародного подвійного оподаткування. Адже майнове становище національних суб’єктів як потенційних платників податків, а також привабливість економічного простору держави для іноземних інвесторів напряму залежить від вирішення вищезазначених питань.

Якщо ж держави все ж зможуть створити найбільш сприятливі умови, то це спростить техніку оподаткування, тобто ті юридичні прийоми і механізми, за

допомогою яких регулюється цей процес. Використання правових презумпцій при встановленні складників податку є одним із таких юридичних прийомів. Правова презумпція – це ймовірне судження про передбачуваний факт, яке базується на зв’язках наявного (основна презумпція) й передбачуваного фактів. Платоспроможність платника податку при встановлені складників податку є передбачуваним фактом [252, с. 155–156].

Значний інтерес викликає дослідження правових презумпцій, пов'язаних з визначенням прибутку (доходу) іноземної компанії, яка здійснює діяльність на території іншої держави. На практиці існує проблема із визначенням частки доходу, від діяльності такої компанії, що зумовлено обмеженістю засобів податкового контролю, тобто неможливістю його поширення за межі території відповідної держави. Отже, наявною є ситуація, коли держава не може у багатьох випадках достовірно встановити частку доходу, що стосується діяльності іноземної компанії на її території, а тому змушена звертатися до умовних методів, які засновані на юридичних презумпціях. Як наслідок, у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування має встановлюватися чіткий розподіл сфери оподаткування доходів, майна й діяльності, що означає, що держави розподіляють між собою права оподаткування тих чи інших об'єктів, хоча сам цей процес вважається ідентичним у Договірних державах. Ось це і є презумпція ідентичності відповідних національних податкових режимів щодо встановлених в угоді об’єктів оподаткування. Приписи, які окреслюють коло об'єктів оподаткування в угоді про уникнення подвійного оподаткування, умовно можна поділити на 3 групи, зокрема: (а) щодо доходів від активної діяльності (тобто пов'язаної з присутністю на території іншої держави); (б) ті, що регламентують режим оподаткування пасивних доходів; (в) щодо оподаткування податком капіталів (майна) [166].

Використовуючи ці ознаки, держави укладають угоди, що вирішують питання про суб’єктів конкретного виду податку. Так, варто розмежовувати суб’єктів податкової угоди – загальних і конкретних, які будуть сплачувати

податок. Нормотворець, під час визначення суттєвих складників податку, використовує правові презумпції як імовірні судження про невідомий, але передбачуваний факт (правові презумпції у вузькому сенсі) [252, с. 157]. Це безпосередньо стосується діяльності постійного представництва, одержувачів дивідендів, відсотків і роялті.

На підставі проведеного аналізу, можемо стверджувати, що ключова ціль укладення між державами угод про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, щоб визначити, якій з двох держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Сутність цього правового регулювання з метою протидії міжнародному подвійному оподаткуванню, яке охоплює інтереси 2-х договірних держав, можна проілюструвати на прикладі доходів, які, як правило, оподатковуються в країні джерела їх походження. Таке правове забезпечення оподаткування зазначених доходів, має свої особливості, а саме: об'єкти оподаткування, як доходи від нерухомого майна, прибуток від підприємницької діяльності, гонорари артистів, спортсменів, пенсії, оподаткування державних службовців, студентів, викладачів, дослідників та ін. Оподаткування доходів від нерухомого майна і прибутку від підприємницької діяльності є наглядним прикладом втілення принципу адекватності при оподаткуванні названих об’єктів.

Ті доходи, які резидент Договірної держави отримує від нерухомого майна, включаючи доходи від сільського й лісового господарства, що знаходиться в іншій Договірній державі, можуть оподатковуватися в останній [202]. Іншими словами, держави під час переговорів, доходять консенсусу, що право оподаткування доходу від нерухомого майна належить країні–джерела такого доходу, тобто країні, на території якої знаходиться майно, що дає цей дохід. У той же час в угодах береться до уваги тільки той дохід, який резидент Договірної держави отримує від нерухомого майна, що знаходиться в іншій Договірній державі. Отже, положення угоди не торкаються доходу від нерухомого майна, що знаходиться в тій же державі, резидентом якої є отримувач доходу від нерухомості, яка розташована в третій державі.

Варто зауважити, що через те, що право оподаткування доходів з країни–джерела доходу є домінуючим над правом оподаткування доходів іншої країни й використовується також щодо підприємства, непромислової або некомерційної діяльності, де дохід від нерухомого майна отримується тільки опосередковано, це не створює перешкод для того, щоб дохід від нерухомості, який отримується через постійне представництво, розглядати як дохід підприємства, і при цьому гарантувати, що дохід від нерухомого майна оподатковуватиметься в державі, де знаходиться майно, в тому числі й коли це майно не є частиною постійного представництва, що знаходиться в цій державі. У цьому контексті варто підкреслити, що приписи розглядуваних угод не перешкоджають застосуванню внутрішнього законодавства щодо способу, який використовується під час оподаткування доходу з нерухомого майна.

Особливі умови оподаткування передбачаються саме у податкових угодах, приміром, у ст. 6 Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи й капітал установлено, що резидент Договірної держави, дохід якого від нерухомості, яка розташована в другій Договірній державі, але підлягає оподаткуванню в цій державі, може за особистим вибором відповідно до положень внутрішнього законодавства останньої підрахувати податок із цього доходу в чистому вигляді, якщо б цей дохід належав до постійного представництва в цій другій Державі. Будь-який такий вибір стає обов'язковим як на податковий рік, у якому було його здійснено, так і на всі наступні податкові роки, якщо його не буде скасовано відповідно до процедур внутрішнього законодавства Договірної держави, на території якої знаходиться нерухоме майно [67].

Наведемо власне роз’яснення вищезазначеного положення. Уявімо ситуацію, що українська компанія здає в оренду офіс, який розташований у США. У цьому випадку компанія має право обчислювати податок з доходів від своєї діяльності не з валової суми доходу, а з різниці між доходами й витратами, понесеними у зв'язку з отриманням цих доходів, тобто у той спосіб,

який обрало б її постійне представництво у США. У такому випадку постійного представництва може й не бути, але все рівно право вибору способу калькуляції існує. Зауважимо, що при цьому використовуватиметься ставка податку, встановлена для прибутку від діяльності постійного представництва, а не ставка, призначена для доходів від нерухомості. Як наслідок, українські компанії можуть обирати, яким саме способом їм вигідніше обчислювати податок. Ще раз наголосимо, що наведений спосіб буде обов'язковим для його застосування компанією як мінімум протягом того року, в якому зроблений вибір, а згодом можна буде його змінити в порядку, передбаченому законодавством тієї держави, в якій територіально перебуває нерухоме майно.

Якщо підприємство не здійснює комерційної діяльності в іншій Договірній державі через розташоване там постійне представництво, то прибуток підприємства Договірної держави оподатковується лише в цій Державі. У вмпадку здійснення підприємством такої діяльності у такий спосіб, його прибуток може оподатковуватися й в іншій Державі, але винятково в тій частині, яка належить до цього постійного представництва [60].

Наведене правило дещо продовжує умови оподаткування доходу від нерухомості й поглиблює їх, що опосередковано обумовлює застосування концепції постійного представництва. Критерій постійного представництва зустрічається в угодах про уникнення подвійного оподаткування й застосовується з метою установлення, чи повинен оподатковуватися той чи інший вид доходу в країні, в якій він отриманий. Разом з цим, керуючись лише визначенням постійного представництва, не можна остаточно вирішити проблему подвійного оподаткування комерційного прибутку.

На наше переконання, з метою усунення подвійного оподаткування, до визначення постійного представництва додатково слід застосовувати правила, на підставі яких обчислюється прибуток постійного представництва або підприємства, яке здійснює торгівлю з іноземним учасником тієї ж самої групи підприємств. Отже, якщо підприємство однієї Договірної держави здійснює комерційну діяльність в іншій Договірній державі, то його власнику потрібно

вирішити такі 2 питання: (а) чи має підприємство постійне представництво в іншій Договірній державі? Якщо «так», то слід відповісти на друге запитання: (б) щодо якої частини прибутку (якщо вона існує) постійне представництво повинно сплатити податок?

Хоча насправді, відповіді на наведені питання містяться в самій угоді, оскільки уточненням застосування основного положення угоди є правила визначення прибутку підприємства однієї Договірної держави, яка провадить торгівлю з підприємством іншої Держави, де обидва підприємства є учасниками однієї групи підприємств або знаходяться під одним і тим же надійним контролем.

Таке уточнення угоди лише підтверджує загальновизнаний принцип, що підприємство однієї Держави не зобов'язане сплачувати податки в іншій Державі, за винятком випадку, коли воно провадить комерційну діяльність в останній через постійне представництво, яке знаходиться на її території. Цей принцип має безліч позитивних моментів, хоча б врахувати той факт, що в міжнародній податковій практиці не прийнято вважати підприємство однієї Держави таким, що бере участь в економічному житті іншої Держави, до того моменту доки це підприємство не утворить там постійного представництва і не підпорядковуватиметься податковій юрисдикції цієї Держави.

Якщо ж підприємство все ж провадить комерційну діяльність через постійне представництво в іншій Державі, то ця Держава має право стягувати податок з прибутку підприємства, але тільки з тієї частини, яка належить постійному представництву. Тобто якщо компанія через постійне представництво в іншій Державі провадить поряд з основною діяльністю ще й іншу комерційну діяльність (приміром, виконання робіт, надання послуг, продаж товарів прямо або через незалежного агента тощо), то прибуток, отриманий від такої діяльності, не буде оподатковуватися за правилами, визначеними для постійних представництв.

Наголосимо, що думки фахівців стосовно цього питання розходяться. Деякі країни вважають: якщо діяльність іноземного підприємства на їх

території веде до утворення постійного представництва, таке підприємство потрапляє у сферу їх податкової юрисдикції. Тому така країна вправі належним чином стягувати податки з усіх прибутків, які ці підприємства одержують на її території, незалежно від того, поступає прибуток від постійного представництва чи від іншої діяльності в цій країні. Інші держави, в тому числі й Україна, вважають за краще дотримуватися принципу адекватності, який саме й передбачає, що прибуток від комерційної діяльності не повинен оподатковуватися, якщо остання не належить до постійного представництва.

Причому розглянуте положення має застосовуватися не до самого підприємства, а до його прибутку. Іншими словами, оподатковувавши прибуток, який отримано іноземним підприємством в конкретній країні, її податковим органом належить розглядати окремо і джерела прибутків, які підприємство одержує в їх країні, й застосовувати тест постійного представництва до кожного з них, не ставлячи під сумнів використання інших статей угоди. Не менш важливим момент є й положення, на підставі якого нараховується безпосередній прибуток постійного представництва. Його зміст означає, що при обчисленні прибутку оподаткування для постійного представництва компанії оперують тими ж правилами, якби цей прибуток був отриманий самостійною юридичною особою, створеною за законодавством держави місцезнаходження постійного представництва.

Спираючись на висловлені міркування, підкреслимо, що державами, укладаючи міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, держави розподіляють між собою права на оподаткування певних видів доходів, які утворюються у зв'язку зі здійсненням діяльності їх резидентів. Адекватність такого правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню полягає в тому, щоб визначити, якій із 2-х Договірних держав належить право оподаткування того чи іншого доходу. Основна суть укладення угод про уникнення подвійного оподаткування полягає в забезпеченні фінансових інтересів Договірних держав, в узгодженні цих інтересів в такий спосіб, щоб не ставити ці Держави в дискримінаційне

положення одну проти одної, а також у гарантуванні для них отримання справедливої частки доходу в бюджет, а для платників податків – в гарантуванні, що їх доходи (майно, капітал) не будуть оподатковуватися двічі, тричі і т.д. [11].

Висновки до розділу 4

1. Наразі сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування охоплює лише податки з доходів фізичних осіб, а тому не врегульованими залишаються обов'язкові платежі соціального характеру, які сплачуються фізичною особою у випадку отримання доходу, зокрема, заробітної плати чи іншої винагороди. Ця прогалина має стати предметом регламентації спеціальних міждержавних угод щодо соціальних податків.

2. Визначення винятків із застосування 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, все ще залишається ключовим в оподаткуванні доходів, отриманих від особистих послуг.

3. Спільний режим оподаткування, визначений у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування мають доходи від особистих послуг, як окрема група доходів фізичних осіб. Таке оподаткування ґрунтується на принципах джерела отримання доходу та резидентства фізичної особи-вигодонабувача. Разом з цим, перший із цих принципів є центральним під час оподаткування доходів від особистих послуг фізичної особи. Наразі договірними державами одночасно слід вирішити питання про уникнення подвійного оподаткування соціальних платежів, які не належать до сфери дії договору про уникнення цього виду оподаткування та питання побудови ефективної системи усунення подвійного оподаткування доходів фізичної особи від особистих послуг. Вирішення потребують і питання надання

спеціального режиму оподаткування доходів від окремих видів роботи за наймом, зокрема, доходів журналістів, спеціалістів будівельних чи монтажних підприємств.

4. 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 пропонуємо 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».

5. 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.

6. Правові презумпції в механізмі правового регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування несуть 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 проводження своєї діяльності. Можна передбачити, що оптимальним варіантом для держави є опрацювання 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. 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 є використання правових презумпцій при встановленні елементів податку. Правова презумпція – це ймовірне судження про передбачуваний факт, яке грунтується на зв’язку факту наявного (основна презумпція) і передбачуваного. Передбачуваним фактом при встановлені елементів податку виступає платоспроможність платника податку.

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 виконані 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 крані. 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 випливає 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 втілив 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 ураховувати 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 оподатковування. 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 оподатковування, 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. З 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 провадять 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 ВИКОСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агарков М. М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве. *Известия Академии наук СССР. Отделение экономики н права.* 1946. № 6. С. 424–436.

2. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособ. М. : Экономистъ, 2006. 188 с.

3. Артамошкин С. Н. Качественные особенности налоговой системы в странах с рыночной и переходной экономикой : дис. ... канд. экон. наук : 00.01.08. М., 1999. 175 с.

4. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посіб. Чернівці : Рута, 2012. 503 с.

5. Баев С. А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М. : Волтерс Клувер, 2007. 240 с.

6. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2005. 20 с.

7. Белов И. А. Злоупотребление нравом в налоговой сфере. *Арбитражная практика*. 2002. № 1. С. 33–40.

8. Бозуленко О. Я. Розвиток міжнародної податкової конкуренції в умовах глобалізації : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.02. Київ, 2009. 20 с.

9. Бутаков Д. Д. К вопросу о толковании термина «двойное налогообложение. *Двойное налогообложение: проблемы и пути решения* : тез. докл. и выступлений на междунар. науч. конф. (13 марта 2000 г.). М., 2000. С. 29–30.

10. Быков С. С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью. *Известия Иркутской государственной экономической академии.*

2014. № 1. С. 90–99.

11. Вдовічена Л. І. Застосування правових презумпцій в механізмі уникнення міжнародного подвійного оподаткування. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2009. Вип. 518. Правознавство. С. 109–113.

12. Вдовічена Л. І. Зміст принципу адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2008. Вип. 435. Правознавство. С. 84–89.

13. Вдовічена Л. І. Податковий кодекс України як елемент системи правового ргулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Вісник Вищої ради юстиції.* 2012. № 4. С. 42–51.

14. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 170 000 слів / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. Київ ; Ірпінь : Перун, 2004. 1440 с.

15. Великобритания попалась на налогах. *Бизнес за рубежом*. 2006. 09 ноября. (№ 43). URL: http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_21960_aId_399433.html

16. Венская конвенция о консульських сношениях : подписана 24 апр. 1963 г. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_047

17. Вишневский В. П., Веткин А. С. Уход от уплаты налогов: теория и практика : монография. Донецк : ИЭП, 2003. 228 с.

18. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика. *Вопросы экономики*. 2004. № 2. С. 108–112.

19. Водопьянова В. А., Терентьева Т. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. пособ. М. : ИНФРА-М, 2005. 356 с.

20. Воронина Н. В., Бабанин В. А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблемы международного характера. *Все для бухгалтера.* 2007. № 10. С. 47–59.

21. Грибанов В. П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. М. : Моск. ун-та, 1972. 284 с.

22. Грибанов В. П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. М. : Рос. право, 1992. 207 с.

23. Гусев В. В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации: пути решения. *Финансы*. 2000. № 4. С. 40–41. URL: https://juristlib.ru/book_2310.html

24. Гусев В. В. Теоретические и практические проблемы двойного налогообложения в РФ: пути решения. *Двойное налогообложение: проблемы и пути решения* : тез. докл. и выступлений на междунар. науч. конф.(13 марта 2000 г.). М., 2000. С. 10–15.

25. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности : монография. М. : Волверс Клувер, 2007. 432 с.

26. Дадалко В. А., Румянцева Е. Е., Демчук Н. Н. Налогообложение в системе международных экономический отношений : учеб. пособ. Минск : Армита-Маркетинг ; Менеджмент, 2000. 230 с.

27. Даньков А. А. Баланс частного и публичного интересов и его значение в правоприменительной деятельности. *Проблемы местного самоуправления.* 2005. № 4. С. 18–23.

28. Действующее международное право : в 3 т. / [сост.: Ю. М. Колосов, Э. С. Кривчикова]. М. : Моск. независимый ин-т междунар. права, 1999. Т. 1. 859 с.

29. Демянчук Ю. Г. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*. Серія: Право. 2011. № 1. URL: https://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf

30. Демянчук Ю. Г. Оподаткування особистих послуг фізичних осіб за міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування. *Держава і право.* Юридичні і політичні науки : зб. наук. пр. 2010. Вип. 49. С. 247–253.

31. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 213 с.

32. Демянчук Ю. Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування.

Держава та право. Юридичні і політичні науки : зб. наук. пр. Київ, 2003. Вип. 47. С. 279–284.

33. Денисаев М. А. Актуальные проблемы квалификации деятельности иностранной организации в России при налогообложении прибыли. *Налогообложение иностранных компаний в России*. М., 2004. Вып. 1. С. 121–128.

34. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение : краткий курс / [пер. с англ.]. М. : ЮНИТИ ; Будапешт : COZPI, 1997. 380 с.

35. Додонов В. Н., Панов В. П., Румянцев О. Г. Международное право : словарь-справочник. М. : ИНФРА-М, 1998. 368 с.

36. Дорнберг Р. Л. Міжнародне оподаткування. [пер. 2-го англ. вид.]. Київ : Абрис, 1997. 304 с.

37. Дьомкіна Г. С. Нормативно-правова регламентація сфери легалізації документів для дії за кордоном. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2013. Вип. 600. Правознавство. С. 61–67.

38. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового права : учеб. пособ. М. : ИНФРА-М, 1999. 120 с.

39. Еремин С. Г. К вопросу о двусторонних и многосторонних соглашениях об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношеннии налогов на доходы и имущество. *Российская юстиция.* 2010. № 6. С. 32–37.

40. Журенок Т. В. Легалізація як загальнотеоретична категорія. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Вип. 63. С. 79–85.

41. Загряцков М. Д. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе. *Вестник финансов*. 1929. № 7. С. 12–19.

42. Захаров А. С. Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения = European Union Tax Law: EC Directives on direct taxation in force. М. : Волтерс Клувер, 2006. 119 с.

43. Ильина Л. И., Попова Н. И. Проблемы налогообложения прибыли участников внешнеэкономической деятельности. *Вестник Научно-*

исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. 2012. № 2. С. 92–113.

44. Інструкція про порядок консульської легалізації офіційних документів в Україні і за кордоном : затв. наказом Міністерства закордонних справ України від 04 черв. 2002 р. № 113. *Офіційний вісник України.* 2002. № 26. Ст. 1244.

45. Кастанова Е. Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04. М., 2015. 187 с.

46. Кастанова Е. Д. Правовые способы устранения международного двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов. *Право и управление.* 2013. № 1. С. 103–110.

47. Кашин В. А. Международные налоговые соглашения. М. : Междунар. отношения, 1983. 184 с.

48. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М. : Финансы ; ЮНИТИ, 1998. 383 с.

49. Кетнерс К., Лукашипа О. Налоги в Европейском союзе и Латвии: сравнительный анализ и практические рекомендации. Рига : Merkurijs Lat, 2010. 376 с.

50. Климентьева В. Г. Финансово-правовое регулирование устранения двойного налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2009. 216 с.

51. Князьков В. В. Приватні та публічні начала у господарській діяльності: проблеми теорії. *Наука та правоохорона.* 2013. № 4, ч. 2. С. 330–335.

52. Кобрін А. Проблемні аспекти розмежування понять «зловживання податковим правом», «зловживання податковим обов’язком», «уникнення від оподаткування» та «ухилення від сплати податків». *Актуальні питання*

державотворення в Україні. 2014. № 6. С. 152–154.

53. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М. : Манускрипт, 1993. 216 с.

54. Конвенция о взаимной административной помощи в налоговой области : подписана 25 янв. 1988 г. *Council of Europe* : [сайт]. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/090000168007a859

55. Конвенция ООН по морскому праву : подписана 10 дек. 1982 г. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_057

56. Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна : підпис. 04 берез. 2006 р. *Офіційний вісник України.* 2008. № 7. Ст. 188.

57. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : підпис. 24 жовт. 1995 р. *Офіційний вісник України.* 2008. № 6. Ст. 172.

58. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : підпис. 05 берез. 1996 р. *Офіційний вісник України.* 2008. № 7. Ст. 189.

59. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Таїланд про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи : підпис. 10 берез. 2004 р. *Офіційний вісник України.* 2005. № 4. Ст. 275.

60. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно : підпис. 16 жовт. 1997 р. *Офіційний вісник України.* 2009. № 39. Ст. 1340.

61. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про

уникнення подвійного оподаткування та запобігання уникнення від оподаткування відносно податків на доходи : підпис. 08 листоп. 2012 р. *Офіційний вісник України.* 2013. № 78. Ст. 2920.

62. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Македонія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал : підпис. 02 берез. 1998 р. *Офіційний вісник України.* 2010. № 25. Ст. 995.

63. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень : підпис. 29 серп. 1995 р. *Офіційний вісник України.* 2007. № 95. Ст. 3490.

64. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень : підпис. 12 січ. 1993 р. *Офіційний вісник України.* 2006. № 17. Ст. 1315.

65. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Словенія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал : підпис. 23 квіт. 2003 р. *Офіційний вісник України.* 2010. № 19. Ст. 839.

66. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : підпис. 14 жовт. 1994 р. *Офіційний вісник України.* 2010. № 25. Ст. 992.

67. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал : підпис. 04 берез. 1994 р. *Офіційний вісник України.* 2003. № 37. Ст. 2018.

68. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і на приріст

вартості майна : підпис. 10 лют. 1993 р. *Офіційний вісник України.* 2005. № 29. Ст. 1761.

69. Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : підпис. 30 січ. 1997 р. *Офіційний вісник України.* 2010. № 19. Ст. 838.

70. Конвенція про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах : підпис. 22 січ. 1993 р. *Офіційний вісник України.* 2005. № 44. Ст. 2824.

71. Конвенція, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів : підпис. 05 жовт. 1961 р. *Офіційний вісник України*. 2003. № 46. Ст. 2419.

72. Кононов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве : учеб. пособ. М. : Акад. прав. ун-т, 2002. 152 с.

73. Конституція України : прийнята 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР ; станом на 15 січ. 2020 р. : відп. офіц. тексту. Харків : Право, 2020. 76 с.

74. Консульська легалізація офіційних документів : роз'яснення Міністерства юстиції України від 12 січ. 2011 р. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0008323-11

75. Корнаухов М. И. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина. Кострома : КГУ им. Н. А. Некрасова, 2006. 115 с.

76. Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть : учебник. М. : Юристъ, 2001. 490 с.

77. Кутафин О. Е. Предмет конституционного права. М. : Юристъ, 2001. 444 с.

78. Кучеров И. И. Международное налоговое право (академический курс) : учеб. М. : ЮрИрфоР, 2007. 452 с.

79. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М. : ЮрИнфоР, 2003. 374 с.

80. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас ;

Право, 2005. Т. 3. Учение о налоге. 687 с.

81. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас, 2004. Т. 2. Общая часть. Введение в теорию налогового права. 600 с.

82. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник. Харьков : Легас, 2001. 584 с.

83. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посіб. Харків : Легас, 2001. 304 с.

84. Ларютина И. Двойное налогообложение юридических лиц. *Хозяйсто и право.* 2001. № 12. С. 45–52.

85. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве : дис. … канд. юрид. наук : 12 00.14. М., 2002. 206 с.

86. Лашук А. Односторонние меры государств по избежанию двойного налогообложения. *Журнал международного права и международных отношений.* 2007. № 2. С. 27–32.

87. Лещенко С. К. Правовой механизм устранения двойного налогообложения. *Промышленно-торговое право.* 2008. № 3. С. 64–75.

88. Лушникова М. В. Правовые основы налоговой системы: теория и практика : учебник. Ярославль : ЯрГУ, 2000. 212 с.

89. Мазурек А. Відшкодування податку на додану вартість як елемент уникнення подвійного оподаткування в європейській системі VAT. *Актуальні проблеми тлумачення і застосування юридичних норм* : зб. ст. учасн. міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. пам'яті проф. П. О. Недбайла (28–29 берез. 2008 р.). Львів, 2008. С. 117–119.

90. Максак О. І. Правове регулювання резидентства фізичних осіб з метою уникнення подвійного оподаткування. *Проблеми законності.* 2006. Вип. 77. С. 83–88.

91. Максак О. І. Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 193 с.

92. Максак О. І. Щодо питання про підстави усунення зовнішнього

подвійного оподаткування. *Форум права* : електрон. наук. фахове вид. 2009. № 2. С. 250–253. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2009_2_39

93. Малеин Н. С. Юридическая ответственность и справедливость. М. : Юрид. лит., 1992. 215 с.

94. Малиновский А. А. Злоупотребление правом (основы концепции). М., 2000. 100 с.

95. Малиновский А. А. Злоупотребление субъективным правом (теоретико-правовое исследование). М. : Юрлитинформ. 2007. 352 с.

96. Манасуев А. В., Гондусов В. В. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий. *Законодательство.* 2001. № 9. С. 69–76.

97. Манько Д. Г. Легалізація як правова процедура : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Одеса, 2010. 205 с.

98. Маслов Б. Г., Попова Л. В., Дрожжина И. А. Налоговые системы зарубежных стран : учебник. М. : София, 2008. 211 с.

99. Международное право в документах : учеб. пособ. / [сост.: Н. Т. Блатова, Г. М. Мелков[. 3-е изд., перераб. и доп. М. : МЦУПЛ, 2000. 824 с.

100. Международное публичное право : сб. док. / [сост. и авт. вступ. ст.: К. А. Бекяшев, А. Г. Ходаков]. М. : БЕК, 1996. Т. 1. 557 с.

101. Мельник А. Обмін податковою інформацією: Україні не вигідно? *Реальна економіка*. 2013. 12 листопада. URL: http://real-economy.com.ua/publication/22/57575.html

102. Методы налоговой оптимизации / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, В. В. Брызгалин. М. : Аналитика-Пресс, 2001. 176 с.

103. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира : справочник. М. : Искра, 1999. 230 с.

104. Мильчакова Н. Г. Экономическое и юридическое двойное налогообложение. *Двойное налогообложение: проблемы и пути решения* : тез. докл. и выступлений на междунар. науч. конф. (13 марта 2000 г.). М., 2000. С. 52–55.

105. Михалчич В. М. Вплив подвійного оподаткування на співвідношення приватних та публічних інтересів. *Актуальні проблеми законодавства України: пріоритетні напрями його вдосконалення* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 10–11 жовт. 2014 р.). Одеса, 2014. С. 86–88.

106. Михалчич В. М. Класифікація видів міжнародного подвійного оподаткування. *Проблеми правової реформи та розбудови громадянського суспільства в Україні* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 17–18 жовт. 2014 р.). Харків, 2014. С. 50–52.

107. Михалчич В. М. Уникнення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків в міжнародому податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 280 с.

108. Міжнародне оподаткування : навч. посіб. / за ред. Ю. Г. Козак, В. М. Сліп. Київ : Центр навч. літ., 2003. 550 с.

109. Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения : подписана 13 дек. 1979 г. *ЛІГА:ЗАКОН* : [сайт]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU79K03U.html

110. Мусійчук І. Правові засоби боротьби з уникненням від міжнародного оподаткування. *Право України.* 2007. № 5. С. 162–164.

111. Мясникова Л. Глобалізація економічного простору і мережна небозводу. *Світова економіка.* 2000. № 11. С. 3–7.

112. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. Л. В. Брызгалина М. : Аналитика-Пресс, 1997. 608 с.

113. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / под ред. И. Г. Русакова, В. А. Кашин. М. : ЮНИТИ, 2000. 280 с.

114. Налоговое право : учебник / отв. ред. С. Г. Пепеляев. М. : Юристь, 2005. 590 с.

115. Налоговое право Украины : учеб. пособ. / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2004. 488 с.

116. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для вузов / под ред.

В. Г. Князев, Д. Г. Черник. [2-е изд. перераб. и доп.]. М. : Закон и право : ЮНИТИ, 1997. 191 с.

117. Налоговые споры: опыт России и других стран : по материалам междунар. науч.-практ. конф. (12–13 сент. 2007, г. Москва) / [сост. М. В. Завязочннкова] ; под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Статут, 2008. 235 с.

118. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики : принят 28 нояб. 2003 г. Баку : Бюл. бизнесмена, 2003. 531 с.

119. Налоговый кодекс Российской Федерации : по состоянию на 17 апр. 2006 г. : офиц. текст : ч. 1 и 2. М. : Омега-Л, 2006. 672 с.

120. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ : МФУ, 2010. Т. 2. 784 с.

121. Никитин В. В. Зарубежный опыт определения критериев резидентства и территориальности при регулировании двойного налогообложения. *Право и Закон*. 2020. № 2. С. 91–95. (Кыргызская Республика).

122. Никитин В. В. К характеристике внешнего и внутреннего двойного налогообложения. *Право и Закон*. 2020. № 1. С. 211–115. (Кыргызская Республика).

123. Никитин В. В. К характеристике международного двойного налогообложения. *Право и политика*. 2019. № 3. С. 211–215. (Кыргызская Республика).

124. Никитин В. В. Понятие и особенности двойного налогообложения в отечественной и зарубежной литературе. *Право и политика*. 2019. № 1. С. 181–185. (Кыргызская Республика).

125. Никитин В. В. Правовая природа и причины двойного налогового обложения. *Право и политика*. 2019. № 2. С. 134–138. (Кыргызская Республика).

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

127. Нікітін В. В. До питання уникнення зовнішнього подвійного

оподаткування на міждержавному рівні шляхом укладення міжнародних правочинів. *Юридична наука*. 2019. № 12. С. 90–94.

128. 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, 2019. С. 56–59.

129. 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, Україна, 13–14 берез. 2020 р.). Одеса, 2020. С. 25–28.

130. Нікітін В. В. До проблеми визначення поняття уникнення та ухилення від подвійного оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 2, т. 5. С. 188–192.

131. Нікітін В. В. До проблеми зловживання правом у сфері оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 1, т. 2. С. 145–149.

132. Нікітін В. В. До проблеми надання допомоги при міжнародному співробітництві щодо запобіганні і протидії ухиленнями від сплати податків. *Право і суспільство.* 2020. № 6, т. 2. С. 187–191.

133. Нікітін В. В. До проблеми правової невизначеності вимог до перекладу довідки про резидентство. *Матеріали міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Одеса, Україна, 18–19 січ. 2019 р.). Одеса, 2018. С. 31–33.

134. Нікітін В. В. До проблеми установлення резидентства фізичної особи з метою уникнення подвійного оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 1, т. 5. С. 107–112.

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

136. Нікітін В. В. До характеристики методів уникнення зовнішнього подвійного оподаткування на міждержавному рівні. *Юридична наука*. 2019.

№ 8. С. 98–103.

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

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

139. Нікітін В. В. До характеристики правових засад запобігання подвійного оподаткування в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Вип. 3, т. 2. С. 166–170.

140. Нікітін В. В. Зарубіжний досвід усунення подвійного оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 2, т. 3. С. 127–131.

141. 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, 2018. С. 67–69.

142. Нікітін В. В. Критерії резидентства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Вип. 2, т. 2. С. 111–116.

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

144. 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, 2019. С. 91–94.

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

146. Нікітін В. В. Поняття незалежних та залежних особистих послуг в

контексті уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Вип. 6. С. 152–156.

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

148. Нікітін В. В. Сутність та зміст двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. *Право як ефективний суспільний регулятор* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 15–16 лют. 2019 р.). Львів, 2019. С. 66–69.

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

150. Нікітін В. В. Сутність та призначення податкового контролю. *Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 19–20 квіт. 2019 р.). Львів, 2019. С. 32–34.

151. Нікітін В. В. Теоретико-правові проблеми усунення подвійного оподаткування в Україні. *Актуальні питання вітчизняної юриспруденції*. 2019. Спецвип. Т. 2. С. 176–180.

152. 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, Україна, 8–9 лют. 2019 р.). Одеса, 2019. С. 51–54.

153. Нікітін В. В. Шкідливі наслідки подвійного оподаткування. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 17–18 січ. 2020 р.). Одеса, 2020. С. 61–63.

154. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. Санкт-Петербург : Питер, 2002. 160 с.

155. Онісьєв В. А. Боротьба з легалізацією (відмиванням доходів) одержаних злочинним шляхом: міжнародна нормативно-правова регламентація.

Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ України. 2008. № 2. С. 37–41.

156. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні : навч. посіб. / за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ : Дія, 2000. 320 с.

157. Падейский Н. А. Двойное налогообложение как международная финансово-правовая проблема. *Вестник финансов.* 1929. № 11. С. 83–91.

158. Падейский Н. А. Проблема двойного налогообложения и интересы советских хозорганов, действующих за границей. *Вопросы торговли.* 1929. № 9/10. С. 25–32.

159. Пасенкова В. В. Сутність та причини ухилення від сплати податків в сучасних умовах. *Молодіжний науковий вісник Української академії банківської справи Національного банку України.* Серія : Економічні науки. 2014. № 6. С. 165–177.

160. Педь І. В. Міжнародна податкова конкуренція : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.02. Київ, 2010. 32 с.

161. Пепеляев С. Г. Налоги: реформы и практика. М. : Статут, 2005. 287 с.

162. Пеппер Д. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. М. : ИНФРА-М, 1999. XII, 228 с.

163. Перов А. В. Налоги и международные соглашения России. М. : Юристъ, 2000. 518 с.

164. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Київ, 2003. 16 с.

165. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Львів, 2003. 190 с.

166. Петраш І. Ю. Цілі, завдання та види міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування. *Актуальні проблеми міжнародних відносин.* 2000. Вип. 22, ч. 1. С. 129–137.

167. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового

регулирования : монография. М. : Олита, 2003. 360 с.

168. Петрова Г. В. Общая теория налогового права. М. : ФБК-Пресс, 2004. 224 с.

169. Погорелецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности : учеб. пособ. Санкт-Петербург : Михайлов В. А., 2006. 320 с.

170. Погорелецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового сотрудничества. Санкт-Петербург : СПбГУ, 2005. 386 с.

171. Погребняк С. Втілення принципу добросовісності в праві. *Вісник Академії правових наук України.* 2006. № 2. С. 13–24.

172. Податковий кодекс України : прийнятий 02 груд. 2010 р. № 2755-VI ; : станом на 17 січ. 2020 р. : відп. офіц. тексту. Харків : Право, 2020. 844 с.

173. Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М. : Магистр ; Инфра-М, 2011. 304 с.

174. Полежарова Л. В. Механизм решения проблемы устранения международного двойного налогообложения. *Налоговый вестник.* 2007. № 5. С. 9–15.

175. Полежарова Л. В. О налогообложении доходов иностранных юридических лиц, ведущих предпринимательскую деятельность в Российской Федерации. *Аудиторские ведомости.* 1999. № 3. С. 43–46.

176. Полежарова Л. В. Основные аспекты устранения международного двойного налогообложения. *Финансы.* 2010. № 5. С. 47–56.

177. Порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 06 трав. 2001 р. № 470. *Офіційний вісник України.* 2001. № 20. Ст. 862. Втрата чинності.

178. Порядок обліку платників податків та зборів : затв. наказом Держ. податк. адмін. України від 22 груд. 2010 р. № 979. *Офіційний вісник України.*

2011. № 1. Ст. 56.

179. Порядок складання розрахунку податку на прибуток нерезидента, що проводить діяльність на території України через постійне представництво : затв. наказом Держ. податк. адмін. України від 31 лип. 1997 р. № 274. *Офіційний вісник України*. 1997. № 35. С. 202–218.

180. Про дію Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів : лист Держ. податк. адмін. України від 17 трав. 2004 р. № 8780/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1180–1183.

181. Про дію міжнародних договорів на території України : Закон України від 10 груд. 1991 р. № 1953-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1992. № 10. Ст. 137.

182. Про довідку податкового резидента ОАЕ : лист Держ. податк. адмін. України від 26 трав. 2009 р. № 10837/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1221.

183. Про Консульський статут України : указ Президента України від 02 квіт. 1994 р. № 127/94. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/127/94

184. Про міжнародні договори України : Закон України від 29 лип. 2004 р. № 1906-IV. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15

185. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 груд. 1994 р. ; в ред. Закону України від 22 трав. 1997 р. № 283/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 27. Ст. 181. Втрата чинності.

186. Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобіганням ухиленням від сплати податку : постанова Кабінету Міністрів України від 12 листоп. 1993 р. № 921. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=921-93-%EF

187. Про перелік офшорних зон : розпорядж. Кабінету Міністрів України

від 23 лют. 2011 р. № 143-р. *Офіційний вісник України.* 2011. № 14. Ст. 592.

188. Про підтвердження резиденства КНР : лист Держ. податк. адмін. України від 31 берез. 2009 р. № 6696/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1222.

189. Про підтвердження статусу податкового резидента України : наказ Держ. податк. адмін. України від 12 квіт. 2002 р. № 173. *Офіційний вісник України.* 2002. № 18. Ст. 951.

190. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22 трав. 2003 р. № 889-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 37. Ст. 308. Втрата чинності.

191. Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів Союзу РСР : постанова Верховної Ради України від 12 верес. 1991 р. *Відомості Верховної Ради України.* 1991. № 46. Ст. 621.

192. Про правонаступництво : Закон України від 12 верес. 1991 р. № 1543-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1991. № 46. Ст. 617.

193. Про приєднання України до Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів : Закон України від 10 січ. 2002 р. № 2933-III. *Офіційний вісник України.* 2002. № 5. Ст. 169.

194. Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал і Протоколу до неї : Закон України від 03 верес. 2008 р. № 357-VI. *Офіційний вісник України.* 2008. № 70. Ст. 2344.

195. Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та Протоколу до неї : Закон України від 04 лип. 2013 р. № 412-VII. *Офіційний вісник України.* 2013. № 57. Ст. 2059.

196. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження

ухилень від сплати податків : Закон України від 03 жовт. 1995 р. *Відомості Верховної Ради України.* 1996. № 4. Ст. 86.

197. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування : лист Держ. податк служби України від 27 груд. 2012 р. № 12744/0/71-12/12-1017. *ZakonOnline* : [сайт]. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/217877___217942

198. Про розгляд листа (щодо процедури легалізації документів, які підтверджують статус податкових резидентів окремих країн) : лист Держ. податк. служби України від 20 лип. 2012 р. № 12968/6/12-0016. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1296837-12

199. Про систему оподаткування : Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 510. Втрата чинності.

200. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів / за заг. ред. Ю. Б. Іванова. Харків : ХНЕУ, 2006. 240 с.

201. Протокол до Конвенції про захист прав людини і основних свобод : учинено в Парижі 20 берез. 1952 р. ; зі змін., внес. Протоколом № 11. *Офіційний вісник України.* 2006. № 32. Ст. 2372.

202. Протокол про внесення змін і доповнень до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах : підпис. 27 трав. 2010 р. № 994_b21. *Офіційний вісник України.* 2013. № 72. Ст. 2670.

203. Радченко А. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування: деякі аспекти оподаткування фізичних осіб. *Бізнес. Бухгалтерія.* 2001. 19 лют. (№ 8). С. 89–95.

204. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М. : Госюриздат, 1960. 193 с.

205. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль : учебник. М. : ФБК-Пресс, 2002. 320 с.

206. Розгон О. Усунення подвійного оподаткування: національний та міжнародний рівні. *Юридичний радник.* 2009. № 5. URL:

http://yurradnik.com.ua/yurradnik.com.ua/novini/arhiv

207. Рядинская В. А. Проблемы баланса частных и публичных интересов при налогообложении доходов, полученных физическим лицом – предпринимателем от осуществления предпринимательской деятельности в Украине. *Актуальные проблемы защиты социально-экономических прав человека в России, СНГ и странах Европейского Союза* : материалы междунар. науч. конф. (Волгоград, 6–7 июня 2014 г.). Волгоград, 2014. Т. 1. С. 428–431.

208. Савсерис С. Н. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М. : Статут, 2007. 191 с.

209. Селезень П. О. Арбітражна клаузула в договорах про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна. *Порівняльне правознавство: сучасний стан і перпективи розвитку :* зб. матеріалів міжнар. наук. симпозіуму ["Дні порівняльного правознавства"], (м. Київ, 8–11 квіт. 2009 р.). Київ, 2009. С. 397–400.

210. Селезень П. О. Співвідношення концепцій зловживання правом та уникнення від оподаткування. *Публічне право.* 2011. № 3. С. 129–136.

211. Семенюта В. В., Семенюта Л. О. Норми міжнародного права в оподаткуванні юридичних осіб. *Фінанси України*. 2009. № 11. С. 123–125.

212. Сибірянська Ю. В., Колесніченко Г. О. Проблеми подвійного оподаткування в Україні. *Економіка: теорія та практика.* 2013. № 1. С. 43–51.

213. Симин В. Н., Шередеко Е. В. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения. *Финансовое право*. 2009. № 1. С. 12–20.

214. Скачков Н. Г. Тенденции договорно-правового регулирования налогообложения иностранных юридических и физических лиц (в практике международных отношений Российской Федерации). *Московский журнал международного права.* 1999. № 2. С. 90–103.

215. Соглашение между государствами-участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой

сфере : подписано 04 июня 1999 г. *Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ*. 1999. № 2. С. 48–53.

216. Соглашение между правительствами государств-участников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики : подписано 13 марта 1992 г. *Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ*. 1992. № 3. С. 15.

217. Соглашение между Правительством Республики Беларусь, Правительством Российской Федерации и Кабинетом Министров Украины о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства : подписано в. Минске 19 окт. 1999 г. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_120

218. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об устранении двойного налогообложения доходов, полученных от эксплуатации международных воздушных линий : подписано г. Алжире 11 июня 1988 г. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/012_003

219. Сомоев Р. Г. Общая теория налогов и налогообложения : учеб. пособ. М. : Приор, 2000. 176 с.

220. Сорокина Е. Я. Основы международного налогового права. М. : РУДН, 2000. 282 с.

221. Спектор О. Подвійне оподаткування ПДВ операцій з повернення імпортованих товарів: проблеми та шляхи їх вирішення. *Юридична газета.* 2013. 10 груд. (№ 50). С. 39–40.

222. Стігліц Д. Е. Економіка державного сектора / [пер. з англ.: А. Олійник, Р. Скільський]. Київ : Основи, 1998. 854 с.

223. Супрун Л. Офшорні компанії в сучасній діловій практиці (на прикладі Кіпру та Белізу). *Юридичний журнал.* 2006. № 1. С. 55–56.

224. Сутормiна В. М., Радзієвська В. М., Стеценко Б. С. Фінансовий ринок : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2001. 100 с.

225. Сутормiна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки). Київ : Либідь, 1992. 328 с.

226. Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. Санкт-Петербург : Полиус, 1998. 577 с.

227. Тарараев С. Е Установление налогового резидентства плательщиков налога на доходы физических лиц с целью устранения двойного налогообложения. *Государство и право.* 2003. № 12. С. 109–112.

228. Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение : энциклопедический словарь. М. : Юристъ, 2000. 512 с.

229. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М. : Норма, 2001. 336 с.

230. Трофимов В. Н. Международно-правовой режим использования природных ресурсов Антарктики : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.10. М.,1984. 225 с.

231. Тупанчески Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве. М. : ЮНИТИ-Дана, 2001. 246 с.

232. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно : підпис. 03 лип. 1995 р. *Офіційний вісник України.* 2008. № 14. Ст. 348.

233. Угода між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : підпис. 04 груд. 1995 р. *Офіційний вісник України.* 2008. № 7. Ст. 186.

234. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно : підпис. 14 трав. 1996 р. *Офіційний вісник України.* 2008. № 10. Ст. 259.

235. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень

стосовно податків на доходи : підпис. 11 квіт. 1996 р. *Офіційний вісник України.* 2010. № 25. Ст. 1003.

236. Угода між Урядом України і Урядом Російської Федерації про співробітництво і взаємну допомогу з питань додержання податкового законодавства : підпис. 28 трав. 1997 р. *Офіційний вісник України.* 2010. № 29. Ст. 1110.

237. Управление внешнеэкономической деятельностью : учеб. пособ. / под ред. А. И. Кредисова. Киев : ВИРА-Р, 2001. 640 с.

238. Урман Н. А. Налоговая система Франции : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 12.00.14. М., 2006. 32 с.

239. Ухвала Миколаївського окружного адміністративного суду від 01 квіт. 2013 р. у справі № 814/928/13-а. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/31628513

240. Ходов Л. Г. Налоги и налоговое регулирование экономики : учеб. пособ. М. : ТЕИС, 2003. 253 с.

241. Чавтайко А. Ю. Основные различия налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов. *Молодой ученый.* 2013. № 7. С. 296–299.

242. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы : учеб. пособ. для вузов. М. : Финансы : ЮНИТИ, 1998. 422 с.

243. Чечко А. П. Устранение международного двойного налогообложения в Республике Беларусь: современные подходы и рекомендации по совершенствованию. *Проблемы управления.* 2005. № 4. С. 69–74.

244. Что выберет Европейский Союз – «соглашение Рубика» или FATCA. *Largo Management Group*. 2012. 14 февр. URL: http://largo.ru/blog/legal/post/chto_vyberet_evropeyskiy_soyuz_soglashenie_rubika_ili_fatca-213/

245. Шакирьянов А. А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения (на примере России и государств-членов ЕС) : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2007. 180 с.

246. Шакирьянов А. А. Правовые средства избежания двойного

налогообложения. *Адвокат.* 2006. № 3. С. 71–77.

247. Шакирьянов А. А. Становление и развитие института международного двойного налогообложения. *Законодательство и экономика*. 2006. № 3. С. 82–88.

248. Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право : учеб.-метод комплекс. М. : Тровант, 2009. 140 с.

249. Шахмаметьев А. А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения. *Финансовое право*. 2008. № 2. С. 25–30.

250. Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования : монография. М. : Юрлитинформ, 2010. 248 с.

251. Шмиголь Н. М., Кормишова А. І., Антонюк А. А. Уникнення подвійного оподаткування: теорія та практика ефективного використання. *Держава та регіони.* Серія : Економіка та підприємни*цтво.* 2013. № 5. С. 98–104.

252. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учеб. пособ. М. : Пресс, 2002. 252 с.

253. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : лист Держ. податк. служби України від 14.01.2013 р. № 536/7/12-10-17. *Бізнес-Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації*. 2013. № 8. С. 21. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0536837-13

254. Щодо міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування : лист Держ. податк. адмін. України від 13 січ. 2009 р. № 405/7/12-0117. *Міжнародні угоди і оподаткування*. Київ, 2009. С. 1224.

255. Щодо міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування : лист Держ. податк. адмін. України від 31 січ. 2011 р. № 2450/7/12-0117. *Баланс*. 2011. № 21. С. 26. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2450837-11

256. A Tax System Redesigned: More certain, equitable and durable: Report, July 1999. *Review of Business Taxation.* 1999. P. 305–327.

257. A Taxing Battle : Governments around the world are scrabbling for scarce corporate taxes. *The Economist*. 2004. January 31. URL:

https://www.economist.com/finance-and-economics/2004/01/29/a-taxing-battle

258. Application of Anti-Avoidance Rules in the Field of Taxation. *ICC Commission on Taxation, 27 June 2000*. Paris, 2000. P. 16–17.

259. Arbitration in International Tax Matters. Bilateral Convention Article. URL: http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004398.pdf

260. Arnold B. J., McIntyre M. International Tax Primer. Boston : Kluwer Law International, 2002. 213 p.

261. August R. A. Internationa Business Law: Text, Cases, and Readings. Upper Saddle River, New Jersey : Prentice Hall, 1996. 738 p.

262. Ault H. J., Arnold B. J., Gest G. Comparative Income Taxation: a Structural Analisis. Hague : Kluwer Law International, 1997. XVIII, 540 p.

263. Baistrocchi E. The Transfer Pricing Problem: The Argentine Expйrience (1932–1998). *Revista Argentina de Teoría Jurídica*. 2000. Vol. 2, № 1. URL: http://repositorio.utdt.edu/handle/utdt/6296

264. Baker Ph. Doble Taxation Conventions and International Tax Law : a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992. London : Sweet & Maxwell, 1994. 514 p.

265. Bannock G., Manser W. The Penguin International Dictionary of Finance. Lincoln, United Kingdom : Penguin Books Ltd, 1995. 344 p.

266. Black H. C. Black's Law Dictionary. 6-th ed. St. Paul, Minn : West Publishing Co, 1990. 1657 p.

267. Blankart C. B. A public choice view of tax competition. *Public Finance Review*. 2002. Vol. 30. No 5. P. 366–376.

268. Boue O. Double imposition et evasion fiscale, contribution a l’etude d’un droit fiscal international. Paris, 1928. 101 p.

269. Bühler O. Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR). Amsterdam, 1960. 88 s. (Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation : Vol. 13).

270. Cahiers de Drout Fiscal International. Vol. 41. Summary record of the 1959 Congress. Madrid, 1959. 654 p.

271. Cahiers de Drout Fiscal International. Vol. 50a. The Interpretation of Taxation Laws With Special Reference to Form and Substance. London, 1965.

272. Carrol Mitchell B. Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion. Geneva : League of Nations, 1939. 53 p.

273. Cooper G. S., Vann R. J. A Few Myths About the GST. *University of New South Wales Law Journal*. 2000. Vol. 35, Iss. 23(2). URL: http://classic.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLawJl/2000/35.html

274. Corporate income tax reforms and international tax competition / M. Devereux, R. Griffith, A. Klemm et al. *Economic Policy.* 2002.Vol. 17, No 35. P. 449–495.

275. Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties. *Official Journal of the European Communities*. L 175. 28.06.2001. P. 17–20. No longer in force: 29.06.2008. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2001/44/oj

276. Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties. *Official Journal of the European Communities*. L 73. 19.03.76. P. 18–23. No longer in force: 29.06.2008. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:31976L0308

277. Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties. *Official Journal of the European Communities*. L 73. 19.03.1976. P. 18–23. No longer in force: 29.06.2008. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:31976L0308

278. Council Directive 79/1071/EEC of 6 December 1979 amending Directive

76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties. *Official Journal of the European Communities*. L 331. 27.12.1979. P. 10. No longer in force: 29.06.2008. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:31979L1071

279. Council Directive 92/108/EEC of 14 December 1992 amending Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products and amending Directive 92/81/EEC. *Official Journal of the European Communities*. L 390. 31.12.1992. P. 124–126. No longer in force: 15.01.2009. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0108

280. Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Different Income Characterization. *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*. Paris, France : OECD, 1995. P. 25.

281. Dictionary of taxation terms / European Commission. Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 1996. 373 p.

282. Dividend Tax Abuse: How Offshore Entities Dodge Taxes on U.S. Stock Dividends : Staff Report, september 11, 2008 / Senate U.S., Permanent Subcommittee on Investigations. Washington, D.C., 2008. 77 p. URL: https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/091108DividendTaxAbuse.pdf

283. Doernberg R. L. International taxation in a nutshell. 2nd ed. St. Paul, Minn : West Publishing Co., 1993. 287 p.

284. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital : report of the O.E.C.D. Fiscal Committee. Paris : OECD, 1963. 169 p.

285. Explanation of Proposed Income Tax Treaty and Proposed Protocol Between the United States and Ukraine : Scheduled for a Hearing Before the Committee on Foreign Relations United States Senate on May 25, 1995. Washington, D. C. : U. S. Government Printing Office, 1995. 25 p. URL: https://www.jct.gov/publications/1995/jcs-11-95/

286. Gravelle J. G. Tax Havens: International Tax avoidance and Evasion.

National Tax Journal. 2009. Vol. 62, No 4. P. 727–753. URL: https://www.jstor.org/stable/41790645

287. Gutkin A. S., Beck D. Tax Avoidance vs. Tax Evasion. New York : Ronald Press Co., 1958. 220 p.

288. Hammer R. M., Owens J. Promoting Tax Competition. Paris : OECD Publishing, 2001. URL: http://www.oecd.org/ctp/harmful/1915964.pdf

289. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris : OECD Publications, 1998. 80 p. URL: https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf

290. Hartman D. Tax Avoidance. Washington, D.C. : Legal Publishing Society, Inc., 1930. 74 p.

291. Jacobs O. Internationale Unternehmensbesteuerung neubearbeitete und erweiterte. Auflage, Munchen : C. H. Beck, 2002. 251 p.

292. Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law. London : HFL Publishers Ltd, 1979. 264 p.

293. Knechtle A. Grudfragen des Internationalen Steurrechts : erläutert an Beispielen des internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland. Basel, Stuttgart : Helbing und Lichtenhahn, 1976. XXII, 209 s.

294. Lopatin M. Tax Avoiders rob wealth of nations. *The Observer*. 2002. November 17. URL: https://www.theguardian.com/business/2002/nov/17/corporateaccountability.theobserver

295. OECD. Agreement on Exchange of Information in Tax Matters. URL: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf

296. OECD. Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes. Module 5 On conducting simultaneous tax examinations : Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf

297. OECD. Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes. Module 6 On conducting tax examinations abroad : Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006. URL: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36648066.pdf

298. OECD. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on

Capital. URL: http://www.oecd.org.dataoecd/52/35/1914475.pdf

299. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 21 November 2017. Paris, France : OECD Publishing, 2017. 655 p. URL: https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm

300. Ogley A. Principles of International Tax: A Multinational Perspective. London : Interfisc Pub., 1994. 207 p.

301. Oxford Russian Dictionary / eds: M. Wheeler, B. Unbegaun, P. Falla. 3-th ed. New York (USA) : Oxford University Press. 2000. 1293 p.

302. Philipp A. Befteiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren: Probltme des zwischenstaatlichen Steuerrechtes . Wienna : Orac, 1971. 189 s.

303. Qualid W. Les solutions internationals du probleme des double imposions. Paris, 1927.

304. Qureshi A. H. The public international law of taxation: text, cases and materials. London : Graham & Trotman, 1994. 623 p.

305. Razin A., Frenkel J., Sadka E. Basic Concepts of International Taxation. Tel Aviv, 1990. P. 31–90.

306. Sanders R. Understanding Double Tax Treaties. *Journal of International Trust and Corporate Planning*. 2002. Vol. 9, № 1. P. 31–56.

307. Saunders R., Kithsiri De S. Anti-Avoidance Regimes : Proposed Course Syllabus, Spring Semester. Fredericton, New Brunswick : St. Thomas University, 2001.

308. Seligman Edwin R.A. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. New York : Macmillan, 1928. VII, 203 p.

309. Spitz B. International tax planning. London : Butterworths, 1972. XXIII, 159 p.

310. Stamp J. Double taxation and the Freedom of international investment. *Current problem in Finance and government*. 1924. P. 227–270.

311. Sullivan M. Proposals to Fight Offshore Tax Evasion, Part 3. *Tax Notes*. 2009. May 4. P. 516–520.

312. Tax Avoidance. *Tax Monitor, KPMG Ireland*. 1998. November.

313. Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication / Oxfam GB. Oxford : Oxfam International, 2000. 22 p. URL: http://iffoadatabase.trustafrica.org/iff/bp-tax-havens-010600-en.pdf

314. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion. *Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance* : December 1998. Ch. 6. P. 117–148. URL: https://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/1998-other-tax-compliance.pdf

315. Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris : Cop, 1985. 111 p.

316. Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices : Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Paris : OECD Pub., 2001. 31 p. URL: https://www.oecd.org/tax/harmful/2090192.pdf

317. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York : UN, 1980. IV, 265 p.

318. United States Model income tax Convention of November 15, 2006. *U.S. Department of the Treasury.* URL: https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2006.pdf

319. Vanistendael F. Judicial Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam, 2001. P. 131–154.

320. Vogel K. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions : a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital, with particular reference to German treaty practice. Deventer ; Boston : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. XXXII, 1436 s.

321. Waincymer J. The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: a Critical Review. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam, 1997. P. 247–306.

322. Олендер І. Я. Методи уникнекння міжнародного подвійного оподаткування: постановка проблеми URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2019/3_2019/part_1/32.pdf.

ДОДАТОК

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ

Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:

Статті в періодичних фахових виданнях України:

23. 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.

24. 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.

25. Нікітін В.В. До проблеми визначення поняття уникнення та ухилення від подвійного оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2018. Випуск 2. Том 5. С. 188-192.

26. Нікітін В.В. До проблеми зловживання правом у сфері оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Випуск 1. Том 2. С. 145-149.

27. Нікітін В.В. Зарубіжний досвід усунення подвійного оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 2. Том 3. С. 127-131.

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

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

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

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

С. 101-105.

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

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

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

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

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

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

38. 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.

39. 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:

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

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

42. Никитин В.В. К характеристике международного двойного

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

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

44. 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:

11. Нікітін В.В. До характеристики подвійного оподаткування, яке засновано на протиріччях, що мають місце в однотипних податкових механізмах. *Теорія і практика сучасної юриспруденції:* Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 7–8 грудня 2018 р. К.: Центр правових наукових досліджень, 2018. С. 77–80 (очна участь).

12. Нікітін В.В. Критерії резидентства й територіальності при регулюванні подвійного оподаткування у Великобританії. *Юридична наука: виклики і сьогодення:* Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 червня 2018 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67-69 (заочна участь).

13. Нікітін В.В. Податкове звільнення й податкове відрахування, як методи усунення подвійного оподаткування. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України:* Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25-26 січня 2019 року. Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2019. С. 91-94 (заочна участь).

14. Нікітін В.В. До проблеми визначення напрямків припинення ухилення від сплати податків. *Право як ефективний суспільний регулятор*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 15–16 лютого 2019 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 56–59 (очна участь).

15. Нікітін В.В. Сутність та зміст двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. *Право як ефективний суспільний регулятор*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 15–16 лютого 2019 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 66–69 (заочна участь).

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

17. Нікітін В.В. Теоретичний зміст поняття подвійне оподаткування. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні:* Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 лютого 2019 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2019. С. 51–54 (заочна участь).

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

19. Нікітін В.В. До проблеми визначення поняття податкове резидентство. *Сутність та значення впливу законодавства на розвиток суспільних відносин* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 13–14 березня 2020 р.). – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 25–28 (заочна участь).

20. Нікітін В.В. Шкідливі наслідки подвійного оподаткування. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 17–18 січня 2020 р.). – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 61–63 (заочна участь).