

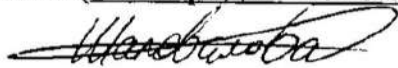
**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЦЕНТР ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ ТА ДИСТАНЦІЙНОГО (ЗАОЧНОГО)
НАВЧАННЯ
КАФЕДРА МІЖНАРОДНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН**

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

**на тему: ВРЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ**

здобувачки вищої освіти магістерського рівня, II курсу,
групи МЕМЗ-21-1,
спеціальності 292 «Міжнародні економічні відносини»,
навчальної програми (міжнародні економічні відносини)



(підпис)

Шаповалової Наталії Олександрівни
(прізвище, ім'я, по батькові)

науковий керівник



(підпис)

Стежко Н.В., д.е.н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

керівник освітньо-професійної
програми



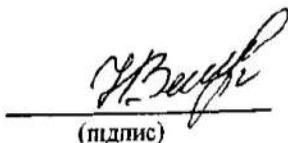
(підпис)

Стежко Н.В., д.е.н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

внесено до захисту за рішенням кафедри

протокол від « 19 » січня 2023 № 2

здобувач
кафедри



(підпис)

Стежко Н.В., д.е.н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Ірпінь – 2023

Ресстрація № 9

23.01.2023
(дата)

[підпис]
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

90 захисту
(до захисту, на доопрацювання)

03.01.2023
(дата)

[підпис]
(підпис)

Результат захисту

82 / B
(оцінка)

08.02.2023
(дата)

[підпис]
(підпис)

Голова комісії:

[підпис]
(підпис)

Напелом А.А.
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис]
(підпис)

Степанко Н.В.
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Белінська Я.В.
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Гончар О.В.
(ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю

Діапазон оцінки в балах

Фактична кількість балів

Примітки

Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ

Зміст кваліфікаційної магістерської роботи	від 0 до 30	28		08.02.2023
якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)				Копеленко О.А.
Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		Степанко Н.В.
Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені академічні терміни	від 0 до 5	5		Беліченко Я.В.
Рецензент	від 0 до 5	4		Жуков О.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	46		Радченко О.С.
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
Доповідь	від 0 до 10	8		
Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		
Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	2		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	46		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	82		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	ЕКТС Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
82	B	4	08.02.2023	Копеленко О.А. Степанко Н.В. Беліченко Я.В. Жуков О.В. Радченко О.С.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	B	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	EX	2 (незадовільно)

авчально-науковий інститут/факультет Центр післядипломної освіти та
астанційного (заочного) навчання

афедра міжнародних економічних відносин
пеціальність 292 «Міжнародні економічні відносини»
світня програма «Міжнародні економічні відносини»

Затверджую
Завідувач кафедри

« 08 » 11 2021
Н.В. Свєтло

Завдання на кваліфікаційну магістерську роботу здобувачу вищої освіти

Шаповалової Наталії Олександрівни

Тема кваліфікаційної магістерської роботи

регулювання міжнародного подвійного оподаткування

тверджена наказом ректора від «31» грудня 2021 №138

Строк здачі закінченої роботи - 8 грудня 2022 р.

Цільова установка

ета роботи – аналіз міжнародного подвійного оподаткування, міжнародного
гулювання співробітництва України з питань уникнення подвійного
одаткування.

б'єктом дослідження є методи уникнення міжнародного подвійного
одаткування.

редметом дослідження є регулювання усунення міжнародного подвійного
одаткування, яке закріплюється в національному законодавстві та в
жнародних податкових угодах.

вою дослідження є Центр податкової політики та адміністрування ОЕСР,
юграми з експортного контролю та безпеки ікордонів в Україні (EXBS),
юльства США в Україні, Німецьке товариство іміжнародного
івробітництва (GIZ), Організація за демократію та економічний ріозвиток
/АМ, Координаційна рада керівників податкових служб держав-учасниць
івдружності Незалежних Держав, Всесвітня митна організація.

Зихідні дані до роботи: нормативні документи, статистична державна звітність
звітність міжнародних організацій.

Перелік графічного матеріалу: 2 рисунка, 1 таблиць.

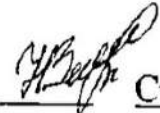
Зміст кваліфікаційної магістерської роботи (перелік питань за кожним
зділом):

- 1) Подвійне оподаткування: сутність та форми
- 2) Принципи, що застосовуються при усуненні міжнародного подвійного оподаткування
- 3) Міжнародні податкові угоди як метод врегулювання міжнародного подвійного оподаткування
- 4) Види міжнародних податкових угод
- 5) Типові конвенції у сфері врегулювання міжнародного подвійного оподаткування та їх структура
- 6) Способи усунення міжнародного подвійного оподаткування: поняття та види
- 7) Методи врегулювання міжнародного подвійного оподаткування
7. Календарний план виконання кваліфікаційної магістерської роботи

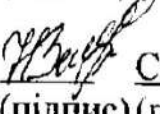
№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної магістерської роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	Вибір теми	До 01.11.2021	06.11.21
2	Вивчення літературних джерел та складання плану роботи	До 30.12.2021	30.12.21
3	Підготовка 1 розділу дипломної роботи та подання його керівнику	12.03.2022	12.03.22
4	Підготовка 2 розділу дипломної роботи та подання його керівнику	4.06.2022	04.06.22
5	Доопрацювання 1 та 2 розділу дипломної роботи та надання їх керівнику	01.10.2022	01.10.22
6	Підготовка 3 розділу дипломної роботи та подання його керівнику	01.11.2022	01.11.22
7	Підготовка вступу та висновків до дипломної роботи та подання їх керівнику	04.12.2022	04.12.22
8	Доопрацювання дипломної роботи та подання його керівнику	До 9.12.2022	5.12.2022
9	Отримання відгуку керівника дипломної роботи	09-20.12.2022	10.12.22
10	Допуск дипломної роботи до захисту (попередній захист)	02-05.01.2023	03.01.23
11	Отримання зовнішньої рецензії на дипломну роботу	06-15.01.2023	10.01.23
12	Захист дипломної роботи	07-08.02.2023	08.02.23

8. Дата видачі завдання - «1» листопада 2021 р.

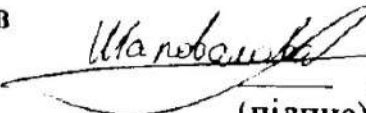
9. Керівник кваліфікаційної магістерської роботи


Стежко Н.В.
 (підпис) (прізвище, ініціали)

10. Керівник освітньо-професійної програми


Стежко Н.В.
 (підпис) (прізвище, ініціали)

11. Завдання до виконання отримав
 здобувач вищої освіти


Шаповалова Н.О.
 (підпис) (прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Шаповалової Наталії Олександрівни

Тема роботи: Врегулювання міжнародного подвійного оподаткування

Мета роботи полягає в аналізі міжнародного подвійного оподаткування, міжнародного регулювання співробітництва України з питань уникнення подвійного оподаткування.

Завданнями роботи є:

- визначити сутність міжнародного подвійного оподаткування;
- виокремити принципи, що застосовуються при усуненні міжнародного подвійного оподаткування;
- проаналізувати міжнародні податкові угоди як метод врегулювання міжнародного подвійного оподаткування;
- вивчити типові конвенції у сфері врегулювання міжнародного подвійного оподаткування і та їх структур;
- виявити тенденції та закономірності механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування;
- розробити конкретні пропозиції з удосконалення законодавства України, яке регулює оподаткування діяльності резидентів та нерезидентів і встановлює основи податкового співробітництва її із іншими державами.

Предметом дослідження виступає регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування, яке закріплюється в національному законодавстві та в міжнародних податкових угодах.

Об'єктом дослідження виступають методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

Базою дослідження є Центр податкової політики та адміністрування ОЕСР, Програми з експортного контролю та безпеки кордонів в Україні (EXBS), Посольства США в Україні, Німецьке товариство міжнародного співробітництва.

За результатами дослідження визначено основні шляхи та методи врегулювання міжнародного подвійного оподаткування.

Одержані результати можуть бути використані для подальшого вивчення міжнародного подвійного оподаткування та для покращення міжнародної нормативної бази.

Кваліфікаційна магістерська робота містить 75 сторінок, 1 таблицю, 2 рисунка, 1 додаток та список використаних джерел з 67 найменувань.

Ключові слова: подвійне оподаткування, врегулювання, уникнення подвійного оподаткування, Типові конвенції, податкові угоди.

Рік виконання кваліфікаційної магістерської роботи 2022.

Рік захисту кваліфікаційної магістерської роботи 2023.

ANNOTATION

Natalia Oleksandrivna Shapovalova

Work topic: Settlement of international double taxation

The purpose of the work is to analyze international double taxation, international regulation of Ukraine's cooperation on issues of double taxation avoidance.

The tasks of the work are:

- determine the essence of international double taxation;
- highlight the principles used in the elimination of international double taxation;
- to analyze international tax agreements as a method of settlement of international double taxation;
- study typical conventions in the field of international double taxation settlement and their structures;
- identify trends and regularities of the mechanism of elimination of international double taxation;
- to develop specific proposals for improving the legislation of Ukraine, which regulates the taxation of activities of residents and non-residents and establishes the basis of its tax cooperation with other states.

The subject of the study is the regulation of the elimination of international double taxation, which is established in national legislation and in international tax treaties.

The object of the study is methods of avoiding international double taxation.

The basis of the research is the Center for Tax Policy and Administration of the OECD, the Program for Export Control and Border Security in Ukraine (EXBS), the US Embassy in Ukraine, the German Society for International Cooperation.

Based on the results of the research, the main ways and methods of international double taxation settlement have been determined.

The obtained results can be used for the further study of international double taxation and for the improvement of the international regulatory framework.

The qualifying master's thesis contains 75 pages, 1 table, 2 figures, 1 appendix and a list of used sources from 67 titles.

Key words: double taxation, settlement, avoidance of double taxation, Model conventions, tax agreements.

The year of completion of the qualifying master's thesis is 2022.

The year of defense of the master's thesis is 2023.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	9
1.1 Подвійне оподаткування: сутність та форми	9
1.2 Принципи, що застосовуються при усуненні міжнародного подвійного оподаткування	16
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	21
2.1 Міжнародні податкові угоди як метод врегулювання міжнародного подвійного оподаткування	21
2.2 Види міжнародних податкових угод	30
2.3 Типові конвенції у сфері врегулювання міжнародного подвійного оподаткування та їх структура	40
РОЗДІЛ 3. МЕХАНІЗМ УСУНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	53
3.1 Способи усунення міжнародного подвійного оподаткування: поняття та види	53
3.2 Методи врегулювання міжнародного подвійного оподаткування	59
ВИСНОВОК	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	73
ДОДАТКИ	80

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Кардинальні зміни, які відбуваються в зовнішній політиці України та її економічному співробітництві, спрямовані на інтегрування в світове господарство і розвиток взаємовигідної співпраці на міждержавному рівні. І на цьому рівні важливим завданням є удосконалення податкової системи України. А це вимагає розроблення цілого ряду спеціальних питань у сфері міжнародного оподаткування. Пріоритетне місце в сфері податкового співробітництва займає специфічне явище міжнародних відносин – міжнародне подвійне оподаткування.

Така співпраця необхідна як у рамках багатостороннього, так і двостороннього міжнародного договірної регулювання. Саме воно спрямоване на усунення різноманітних перешкод економічної інтеграції, серед яких податкова сфера займає одне з перших місць. Тому двосторонні (багатосторонні) угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування гарантують забезпечення єдиного системного підходу до усунення міжнародного подвійного оподаткування за відмінних податкових систем. І таке договірне регулювання виступає основою для співробітництва компетентних органів договірних держав у цій сфері.

Чітке розмежування податкових претензій держав та правова регламентація діяльності платників податків на території іноземних держав гарантує дотримання конституційного обов'язку із сплати податків та стимулює до міжнародної економічної активності останніх. В результаті цього забезпечується наповнення державного бюджету та бюджетів інших рівнів на законних підставах, що є необхідною умовою для нормального функціонування державного механізму.

Тому виникає необхідність теоретичного осмислення системних якостей міжнародного подвійного оподаткування, внаслідок доктринальної нерозробленості таких базових понять, що використовуються законодавцем, як “подвійне оподаткування”, “усунення подвійного оподаткування”. Саме це породжує неможливість практичного використання договірної регулювання та уникнення такого явища як міжнародне подвійне оподаткування.

Все це свідчить про актуальність проблем, пов'язаних із регулюванням міжнародного подвійного оподаткування.

Теоретичною базою для дослідження послужили роботи вчених: В.Л. Андрущенко, В.А. Дадалка, М.М. Демчука, В.Ф. Опришка, А.І. Погорлецького, К.Є. Румянцевой, С.Ф. Сутиріна, А.М. Козиріна, М.П. Кучерявенка, І.Г. Русаковой, Д.Г. Черника, Р.О. Гаврилюк, В.А. Кашина, М.Г. Скачкова, Л.М.Ентіна, Г.П. Толстопятенко, Р.Л. ДERNBERGA, С.Г. Пепеляева, Е.А. Ровинського, Н. Падейського та ін.

Базою дослідження є Центр податкової політики та адміністрування ОЕСР, Програми з експортного контролю та безпеки кордонів в Україні (EXBS), Посольства США в Україні, Німецьке товариство міжнародного співробітництва (GIZ), Організація за демократію та економічний розвиток ГУАМ, Координаційна рада керівників податкових служб держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав, Всесвітня митна організація.

Теоретичною основою дослідження є чинне українське законодавство, міжнародно-правові документи, публікації, статті, повідомлення та статистичні дані про участь України в міжнародному співробітництві з питань оподаткування.

Об'єктом дослідження виступають методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування

Предметом дослідження є регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування, яке закріплюється в національному законодавстві та в міжнародних податкових угодах.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження – аналіз міжнародного подвійного оподаткування, міжнародного регулювання співробітництва України з питань уникнення подвійного оподаткування.

Для досягнення цієї мети поставлені такі **завдання**:

- визначити сутність міжнародного подвійного оподаткування;
- виокремити принципи, що застосовуються при усуненні міжнародного подвійного оподаткування;

- проаналізувати міжнародні податкові угоди як метод врегулювання міжнародного подвійного оподаткування;
- вивчити типові конвенції у сфері врегулювання міжнародного подвійного оподаткування та їх структур;
- виявити тенденцій та закономірності механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування;
- розробити конкретні пропозиції з удосконалення законодавства України, яке регулює оподаткування діяльності резидентів та нерезидентів і встановлює основи податкового співробітництва її із іншими державами.

Методологічною основою дослідження є класичні наукові принципи об'єктивності та історизму і дослідницькі методи пізнання, що ґрунтуються на них, а також конкретно-наукові методи. Також застосовувалися метод порівняльно-правового дослідження, метод історизму для аналізу еволюції поняття та регулювання даної проблеми, формально-правовий метод, структурно-функціональний метод, статистичний метод.

Наукову новизну дослідження полягає у подальшому розвитку досліджень природи міжнародних податкових угод, вдосконаленні теоретичної бази понять, характерних особливостей міжнародного договірної регулювання оподаткування, в подальшому вдосконаленні теоретичної бази механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Практичне значення отриманих результатів. Наукові положення, оцінки, висновки, пропозиції, отримані в результаті написання магістерської роботи, можуть бути використаними у вдосконаленні чинного законодавства України, зокрема доповнення проекту Податкового кодексу України; послужити основою для подальших наукових пошуків у галузі податкового права; сприяти практичній діяльності компетентних органів держави, на яких покладено обов'язок забезпечувати міждержавне податкове співробітництво.

Кваліфікаційна магістерська робота містить 75 сторінок, 1 таблицю, 2 рисунка, 1 додаток та список використаних джерел з 67 найменувань.

РОЗДІЛІ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1 Подвійне оподаткування: сутність та форми

Вибір та модифікація системи оподаткування, встановлення податкових ставок, надання пільг суб'єктам господарювання знаходиться у винятковій компетенції національних законодавчих та виконавчих органів.

Проте здійснення економічної діяльності поза межами однієї держави, інтенсифікація дво- та багатосторонніх господарських зв'язків, розвиток економічної інтеграції видозмінює та посилює проблеми оподаткування. Кожна країна має власну податкову систему та відповідне податкове законодавство. Тому при здійсненні діяльності в міжнародних масштабах доводиться враховувати:

1. Національні податки та податкові закони;
2. Податки та податкові закони іноземних держав;
3. Міжнародні податкові закони. [44]

Для підтримання певної рівноваги, балансу комерційних інтересів необхідно, щоб національні системи були сумісними, уніфікованими і не створювали перепон для міжнародного бізнесу.

По мірі розвитку і ускладнення норм міжнародного права держави удосконалюють свої національні податкові законодавства, встановлюють правила оподаткування діяльності, яку ведуть на їх території суб'єкти іноземного права, і яку суб'єкти їх національного права ведуть на територіях іноземних держав. Саме тому держави все тісніше співпрацюють в області оподаткування. Це співробітництво призводить до укладення договорів, направлених на усунення різних конфліктних ситуацій між їх правовими системами. [45]

Міжнародні податкові відносини, які виникають на сучасному етапі в умовах розширення і глобалізації економіки, складні і неоднорідні. Ці відносини виникають в тих випадках, коли:

- держави укладають міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування і попередження ухилення від оподаткування;
- при укладенні договорів про надання правової допомоги в податковій сфері;
- при взаємодії компетентних органів держави з питань оподаткування.

Частіше всього виникнення міжнародних податкових відносин пов'язане з необхідністю стягнення податків з іноземних фізичних і юридичних осіб.

До міжнародних податкових відносин належать:

- Відносини між державами з приводу укладення і виконання міжнародних податкових договорів з метою розмежування податкової юрисдикції держав;
- Податкові відносини між державами та фізичними і юридичними особами других держав (суб'єктами іноземного права), тобто податкові відносини, які зачіпають суверенітет інших держав;
- Відносини публічного характеру між юридичними і (або) фізичними особами різних держав, які виникають, наприклад, при отриманні податковим агентом податку з іноземної особи у джерела виплати[49].

Різноманітність даних відносин можна відобразити у наступній схемі(рис.1.1.)

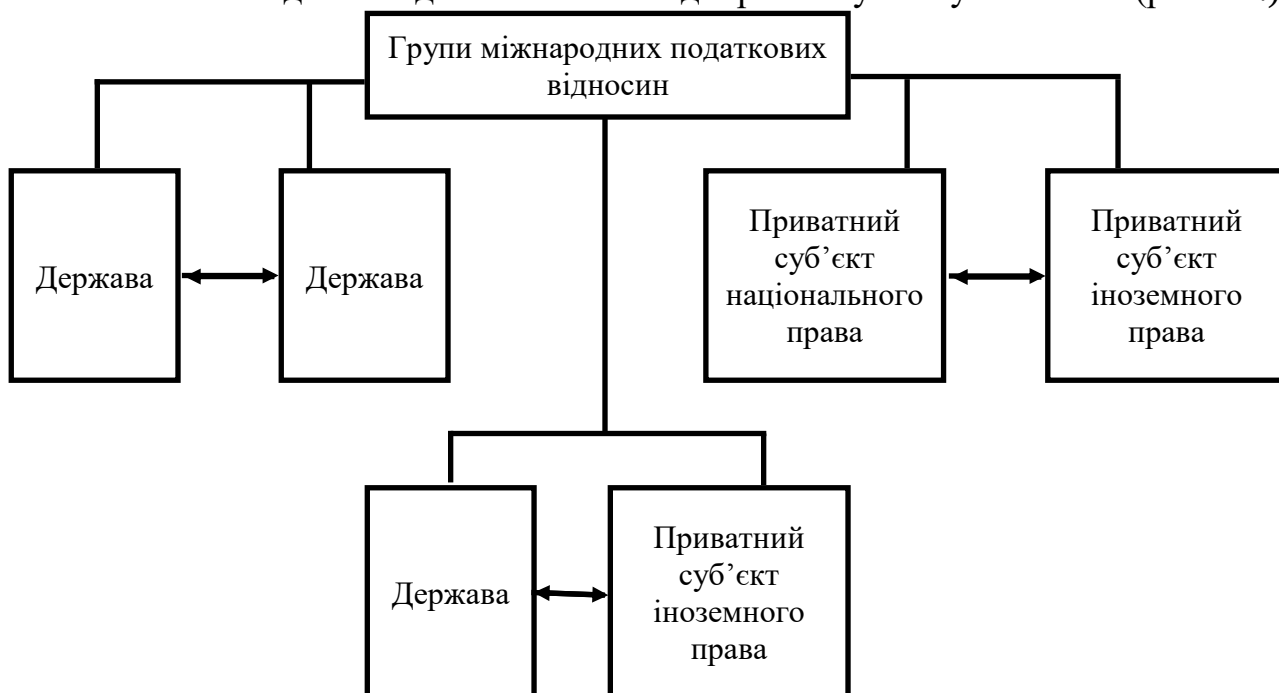


Рис.1.1 Групи міжнародних податкових відносин

Джерело: складено за даними [52]

У такій великій сукупності відносин з приводу міжнародного оподаткування, особливе значення надається питанням про усунення (уникнення) подвійного оподаткування і попередження ухилення від оподаткування.

Практично всі країни світу мають свої правила, що регулюють податкові режими для своїх резидентів, які здійснюють діяльність за кордоном і одержують доходи із-за кордону, а також для іноземних платників, які здійснюють діяльність в цій країні[57]. При цьому держави керуються загальними принципами міжнародного публічного права (наприклад, принципами невтручання в внутрішні справи держави, територіального верховенства) і спеціальними принципами міжнародного економічного права (наприклад, принципами взаємної вигоди і економічної недискримінації)[61]. Однак у зв'язку з тим, що ці принципи досить абстрактні і декларативні, між національними правовими системами часто виникають конфліктні ситуації, зокрема і в сфері оподаткування [63].

Різниця підходів окремих держав до тих чи інших питань оподаткування породжує не тільки складнощі в оформленні податкової звітності, але і приводить до такого феномену як міжнародне подвійне оподаткування[60].

Такі конфліктні ситуації обумовлені тим, що кожна держава по-своєму вирішує питання про конструкцію взаємозв'язку таких податкових елементів як суб'єкт оподаткування (платник податку) і об'єкт оподаткування[60].

Платники податків – це суб'єкти податкових правовідносин, на яких при наявності об'єкта оподаткування покладено визначений комплекс податкових прав та обов'язків, встановлених законодавством[58]. Згідно Закону України “Про систему оподаткування” платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі)[42].

Об'єкт оподаткування (як правова категорія) – це родове визначення об'єкта оподаткування (доходи чи їх частина; майно; вартість ...), з якими пов'язане виникнення обов'язку сплатити податок у платника податку. Щодо об'єкту оподаткування, то, фактично, доктринальне визначення цієї категорії відсутнє, а

законодавець пішов простим шляхом: закріпив перелік об'єктів оподаткування, і тим самим, ухилився від будь-яких узагальнень, які були б керівним положенням при визначенні об'єкту оподаткування, а саме: Об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування"[3].

Отож, з одного боку виникає досить складна ситуація при визначенні об'єкта оподаткування тому, що її непросто виділити при різноманітності доходів за межами держави та у її кордонах. З іншого боку, розмежування платників податків (суб'єктів оподаткування) на резидентів і нерезидентів вимагає своєрідної системи обліку доходів і, відповідно, податкових вилучень.

Ситуація міжнародного подвійного оподаткування виникає в декількох випадках:

1. Якщо згідно національного законодавства декількох держав платник податку визнається резидентом і відповідно несе необмежену податкову відповідальність перед кожною з них по відношенню до об'єктів оподаткування.

2. Якщо у резидента однієї держави виникає об'єкт оподаткування на території іншої держави, і обидві ці держави оподатковують даний об'єкт.

3. Якщо декілька держав піддають одну і ту ж особу, яка не є резидентом ні однієї з них, оподаткуванню по об'єкту, який виникає у суб'єкта податку в цих державах [62].

Подвійне оподаткування не обов'язково означає буквальне використання однакових податкових важелів. Воно можливе і при частковому накладанні одного об'єкта на інший, при чому це може відбуватися як у рамках однієї держави, так і при дії різних податкових систем [62].

Подвійне оподаткування в широкому розумінні цього слова – це повторне обкладання одного і того ж джерела (особи або предмета). Селігман зазначає в його "Essay in taxation", що воно є і дуже старе, і порівняно нове явище. Воно – старе, оскільки в епоху абсолютизму воно було результатом свавілля державних органів,

обкладаючи підданих без всякого врахування принципу податкової справедливості. В той же час воно може бути розглянуте, як цілком нове явище, оскільки виникає в силу складності соціальних відносин, коли капітал однієї і тієї ж особи не тільки бере участь в різній підприємницькій діяльності, але він навіть експлуатується в різних країнах, і, відповідно, може підлягати оподаткуванню два рази і більше – в силу невідповідності податкового законодавства та складності економічних відносин[62].

Серед науковців немає єдиного підходу щодо визначення поняття “міжнародне подвійне оподаткування”. Кожен із них привносить своє бачення даної проблеми у саму ж дефініцію “міжнародного подвійного оподаткування”. Наведемо приклади деяких з цих визначень.

Кучерявенко М.П. пропонує визначити подвійне оподаткування як “обкладання одного податкового об’єкта в окремого платника тим самим (або аналогічним) податком за той самий відрізок часу (найчастіше податковий період)”[58].

Важливо знати, що ця проблема лежить за межами міжнародного податкового права і вона вирішується в рамках національного законодавства держави, яке дозволяє тим чи іншим способом зарахувати податок, сплачений на рівні підприємства при розрахунку податкових зобов’язань акціонера.

Під подвійним юридичним оподаткуванням розуміється “ситуація, коли один і той самий платник податку обкладається у відношенні того самого доходу однаковими чи подібними податками два і більше рази за один період”[60].

Не залишив поза увагою дану проблему і науковець Пепеляев С.Г.: “Міжнародне юридичне багаторазове (подвійне і більше) оподаткування можна визначити як обкладання аналогічними податками в двох (і більше) державах одного і того ж платника податку по відношенню до одного і того ж об’єкта оподаткування за один і той же період часу”[64].

Отож, якщо дана проблема не виходить за рамки державних кордонів, то вона може бути вирішена шляхом приведення норм національного законодавства у певну логічну відповідність і гармонійність. Але якщо така ситуація виникає в міжнародних відносинах і зачіпає податкові законодавства суверенних держав, то міжнародне

подвійне оподаткування може бути усунуто шляхом узгодження численних і складних питань на міждержавному рівні.

Звичайно, це питання не залишилось і поза увагою українського законодавця. В цьому переконує стаття 18 Закону України від 18 лютого 1997 року “Про систему оподаткування”[3], де говориться – сума доходу, отриманого за кордоном зараховується у загальну суму доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні і враховується при визначенні розміру податку. При цьому розмір зарахованих сум не може перевищувати суму податку, що підлягає сплаті в Україні. У такому випадку обов’язково письмове підтвердження податкового органу іноземної держави про факт сплати податку і наявність міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків.

В основі виникнення подвійного оподаткування лежить різне законодавче регулювання платника і джерела доходу в законодавстві різних держав. Доповнюватися це може також неоднозначним правовим тлумаченням податкових норм і елементів податкового процесу [37].

Реалізація подвійного оподаткування може здійснюватися в різних формах (оподаткування того ж самого об’єкта в рамках однієї держави чи різними державами; різне визначення платника податку і інше). Усе це перетворило подвійне оподаткування в міжнародну проблему. Тому вже в 1921 році Ліга Націй доручила групі вчених вивчити цю проблему і виробити рекомендації (деякі з них лягли в основу способів усунення подвійного оподаткування).

В усуненні подвійного оподаткування доходів і майна зацікавлені не тільки платники податків, податковий тягар яких багаторазово зростає при послідовному обкладанні того самого об’єкта в різних країнах, але і самі держави, що прагнуть до збільшення внутрішнього і зовнішнього товарообігу, залученню іноземних інвестицій і підвищенню конкурентноздатності не тільки окремих національних підприємств, але і економіки в цілому[37]. Податковий тягар юридичних і фізичних осіб, що діють у сфері міжнародних економічних відносин без усунення подвійного оподаткування може зрости до таких розмірів, що всяка участь у міжнародному поділі праці для них стане економічно невиправданою.

Узагальнивши ці визначення, можна вказати особливості категорії “міжнародне подвійне оподаткування”: Ідентичність суб’єктів оподаткування (платників податків); Підпорядкованість цих суб’єктів чи об’єктів податковим юрисдикціям різних держав; Ідентичність об’єкта оподаткування (джерел доходів і самих доходів); Розходження в правилах і методиках обчислення оподатковуваного доходу в різних країнах; Одночасність оподаткування (в один і той же податковий період)[44]. Міжнародне податкове право не містить загальних правил, що забороняють міжнародне подвійне оподаткування. Будь-яка держава має виняткове право стягувати податки на своїй території відповідно до національного податкового законодавства (законодавства про податки і збори)[42]. Реально ж як країни з розвинутою економікою, так і країни, що розвиваються, користуючись своїм правом на податковий суверенітет, використовують у своєму національному оподаткуванні принципи територіальності і резиденства. Це призводить до міжнародного подвійного оподаткування, наочне представлення про яке дає наступна схема.[47]:

Таблиця 1.1

Схемтичний приклад міжнародного подвійного оподаткування

	Країна А	Країна В
1) для компанії Х-резидента А 2) для компанії У – резидента В	Доходи у своїй юрисдикції Податок на глобальний дохід Х, стягнутий за принципом резидентства Доходи в іноземній державі А (відсотки, дивіденди, роялті) Податки на репатріацію, стягнуті за принципом територіальності	Доходи в іноземній державі В (відсотки, дивіденди, роялті) Податки на репатріацію, стягнуті за принципом територіальності Доходи у своїй юрисдикції Податок на глобальний дохід Х, стягнутий за принципом резидентства

Джерело: складено за даними [47]

Отже, проаналізувавши усі підходи щодо визначення міжнародного подвійного оподаткування та особливості даної категорії, автор роботи пропонує наступне

визначення міжнародного подвійного оподаткування – це неодноразове обкладання об’єкту оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодження між державами застосування принципів поширення податкової юрисдикції кожної з них.

1.2. Принципи, що застосовуються при усуненні міжнародного подвійного оподаткування

Виняткова юрисдикція державної влади встановлювати систему податків і зборів, справляти чи стягувати їх у рівній мірі поширюється на весь податково-правовий простір держави. Проте ознайомлення із законодавством про податки і збори ряду зарубіжних держав, вивчення їхньої практики оподаткування переконує, що кожна держава практикує одночасне використання різних міжнародних принципів оподаткування. Найбільш істотними причинами цього є, на нашу думку, потреби дотримання загальних принципів оподаткування, наповнення державної казни, сприяння у вирівнюванні соціально-економічного розвитку неоднаково розвинутих регіонів, створення сприятливих умов для збільшення обсягів інвестицій, у т.ч. іноземних, у прогрес відповідних територій та країни в цілому. Не уникла цієї закономірності й Україна.

В даний час ніхто не оспорує достатньо велику суспільну значимість відносин, які пов’язані із міжнародним подвійним оподаткуванням. “Податки стали одним із основних предметів міжнародних спорів, нерідко головною мотивацією для прийняття важливих рішень у фінансовій політиці компаній і навіть суттю і основою існування деяких держав” [40]. В податкових відносинах кожна держава в першу чергу намагається забезпечити захист своїх власних інтересів.

Необхідно відмітити заінтересованість суспільства в створені та виділені правових норм для врегулювання відносин в сфері міжнародного оподаткування. Про це свідчить той факт, що при визначені податкової юрисдикції тієї чи іншої держави або при поширені компетенції по стягненню податків між декількома державами нерідко мають місце розбіжності між податковими органами цих держав, які для підтвердження своєї позиції в основному оперують власним національним законодавством, що породжує міжнародні спори, які вирішуються тільки на основі принципів міжнародного права.

Можна виділити керівні засади (принципи), які застосовуються в міжнародних відносинах через призму податкового права:

1. принцип податкового суверенітету, в силу якого кожна держава приймає норми, які регламентують визначення і поширення податкової юрисдикції, критерії і порядок оподаткування;
2. принцип податкової юрисдикції, реалізація якого можлива в силу наявності у держави суверенітету. Цей принцип дозволяє державі встановлювати податковий режим для своїх резидентів, які здійснюють діяльність за кордоном, і для юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність в цій державі;
3. принцип громадянства (або особистого суверенітету), відповідно до якого держава може вимагати, щоб весь дохід її громадян чи юридичних осіб, зареєстрованих в ній, підлягав оподаткуванню в цій державі, незалежно від місця його одержання;
4. принцип територіальності (або територіального суверенітету), який надає право державі обкладати податками іноземних осіб в силу того, що вони зв'язані з її територією: мають джерело доходів (майно) на території цієї держави. Іншими словами, в даному випадку враховується не юридичний, а фактичний зв'язок особи з державою [4];
5. функціональний принцип (або функціонального суверенітету), який дозволяє здійснювати оподаткування діяльності по використанню природних ресурсів на континентальному шельфі і винятковій економічній зоні. Цей принцип появився недавно, коли вирішувалося питання про правову основу

поширення податкової юрисдикції над морськими зонами, на які не поширюється суверенітет держави. Конвенція по морському праву 1982 р. розглядає податкову юрисдикцію прибережних держав як атрибут їх функціонального суверенітету [39].

6. принцип співробітництва, який дозволяє державам брати участь в різних міжнародних організаціях податкового спрямування з метою вирішення податкових проблем, в податкових угодах, а також в обміні інформацією для забезпечення належного виконання податкових угод чи внутрішніх національних законів;

7. принцип надання адміністративної допомоги в цілях стягнення податків. Даний принцип знайшов своє втілення в Конвенції по взаємному адміністративному сприянню в податкових питаннях 1989 р.; Модель ОЕСР Конвенції взаємного адміністративного сприяння по відшкодуванню податкових позовів 1979 р. і інші.

8. принцип недискримінації, який означає заборону державі обкладати національних осіб іншої держави по більш високим ставкам у порівнянні із ставками аналогічного податку, які застосовуються до своїх національних осіб за одних і тих же обставин (правових і фактичних);

9. принцип взаємного узгодження, обов'язково присутній в міжнародних податкових угодах у формі окремої статті. Суть цього принципу у тому, що держави для практичного виконання податкової угоди, а також для вирішення податкових спорів звертаються до консультування, прямих контактів для досягнення згоди та ін.[59].

Ці принципи забезпечують цілісний зв'язок і служать керуючою ланкою в процесі регулювання міжнародних податкових відносин. Отже, сфера міжнародного оподаткування базується на певних засадах, що створюють умови для її нормального функціонування. Принципи, що застосовуються при усуненні міжнародного оподаткування - це керівні засади і положення, що створюють основу для обкладання податками податкоплатників, чия діяльність виходить за межі однієї (національної) держави.

Існування перелічених вище принципів знаходить своє повне відтворення в міжнародних угодах з питань уникнення подвійного оподаткування. Але найбільше уваги вчені приділяють, і з таким фактом варто погодитись, таким двом принципам: принцип територіальності і принцип резидентства (але і характерним є те, що система оподаткування будь-якої держави базується на комбінації першого і другого принципів. Така увага виправдовується ще й тим, що саме вони є головною основою при визначенні сфери поширення податкової юрисдикції держави[5].

Отже, міжнародне подвійне оподаткування приводить до надмірного податкового обтяження господарської діяльності, а це створює серйозні труднощі в розвитку міжнародного економічного співробітництва.

Особливостями категорії “міжнародне подвійне оподаткування”є:

- Ідентичність суб’єктів оподаткування (платників податків);
- Підпорядкованість цих суб’єктів чи об’єктів податковим юрисдикціям різних держав;
- Ідентичність об’єкта оподаткування (джерел доходів і самих доходів);
- Розходження в правилах і методиках обчислення оподатковуваного доходу в різних країнах;
- Одночасність оподаткування (в один і той же податковий період).

Підводячи підсумки, можна сказати що, міжнародне подвійне оподаткування – це неодноразове обкладання об’єкту оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодження між державами застосування принципів поширення податкової юрисдикції кожної з них[7].

Керівними засадами при регулюванні податкових відносин на міжнародному рівні є принцип територіальності та принцип резидентства. Характерною їх особливістю є те, що вони перебувають у нерозривному зв’язку і тому система оподаткування будь-якої держави базується на комбінації цих двох принципів, які є ключовою ланкою при визначенні сфери поширення податкової юрисдикції держави. Принцип територіальності являє собою керівне положення, відповідно до якого

держава оподатковує тільки ті доходи (чи інші об'єкти оподаткування), що зв'язані з діяльністю, яка здійснюється на її території. Звідси виходить що, якщо доходи одержуються фізичними чи юридичними особами цієї держави за її межами, то вони не включаються до складу оподатковуваних доходів. Але не слід забувати, що держави при визначенні критеріїв поширення своєї податкової юрисдикції використовують поряд з принципом територіальності ще й інший принцип – резидентства.

Спираючись на результати дослідження можна дати визначення принципу резидентства як такого, що передбачає податкову відповідальність фізичної/юридичної особи за місцем знаходження її податкового домілію. Відповідно до цього принципу усі доходи господарюючого суб'єкта, одержані у всіх юрисдикціях здійснення діяльності, оподатковуються державою, в якій фізична/юридична особа являється резидентом.

У великій сукупності відносин з приводу міжнародного оподаткування, особливе значення надається питанням про усунення (уникнення) подвійного оподаткування і попередження ухилення від оподаткування. Такі конфліктні ситуації обумовлені тим, що кожна держава по-своєму вирішує питання про конструкцію взаємозв'язку таких податкових елементів як суб'єкт оподаткування (платник податку) і об'єкт оподаткування.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

2.1 Міжнародні податкові угоди як метод врегулювання міжнародного подвійного оподаткування

Міжнародні податкові угоди відіграють важливу роль у регулюванні міжнародних економічних відносин в Україні:

1. платникам податків – юридичним і фізичним особам – вони дають гарантію, що їхні доходи і капітали не будуть обкладатися подвійними податками, і надають захист від дискримінаційного оподаткування за кордоном;
2. для податкових органів вони забезпечують можливість взаємних прямих консультацій і контактів для вирішення всіх спірних питань, а також для контролю над міжнародною діяльністю своїх платників податків;
3. для держави податкові угоди є засобом закріплення на договірній основі своїх прав на одержання справедливої частки від оподаткування доходів і

прибутків, реалізованих платниками податків у сфері міжнародної економічної і фінансової діяльності [51].

Міжнародна угода з питань оподаткування являє собою договір між державами чи іншими суб'єктами міжнародного права, що встановлює їхні взаємні права й обов'язки в сфері міжнародних податкових відносин [53]. У міжнародних податкових відносинах можуть застосовуватися різні найменування: договір, угода, конвенція, пакт, декларація й ін. Міжнародні податкові угоди, так само як і податкові закони, підлягають затвердженню в законодавчих органах країн-партнерів. Платники податків через своїх представників у парламенті можуть контролювати, щоб їхні інтереси не були забуті і не були відсунуті убік як при прийнятті податкових законів, так і при ратифікації податкових угод.

Разом з тим варто підкреслити, що міжнародні податкові угоди не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують, якщо це виходить, “м'яке” і надійне стикування двох податкових юрисдикцій, двох національних податкових законодавств. Тому основне правило міжнародних податкових угод полягає в тому, що вони не можуть дати кожній країні більше прав і переваг, чим це передбачено її національним законодавством. Звідси видне значення для кожної країни у розробці і твердому застосуванню відповідних правил і норм на рівні національного податкового законодавства. При правильному підході до цього питання значну, якщо не всю, частину необхідного регулювання (і при цьому з досить високим рівнем захисту національних інтересів) цілком можна забезпечити тільки за рахунок односторонніх, національних мір, не прибігаючи до допомоги податкових угод. Правда, слід зазначити, що склад цих односторонніх мір, так само як і механізм їхнього застосування, у значній мірі склався під впливом податкових угод [33].

Глибока і ретельна розробка всього комплексу національних правил і норм у сфері податкового регулювання міжнародної діяльності необхідна і для укладення податкових угод, оскільки саме на основі своїх національних норм кожна країна формує свої вихідні позиції при узгодженні взаємоприйнятих компромісів по окремих статтях і режимах, що включається в податкову угоду. Для держав, що виступають як сторони при укладенні податкових угод, їхнє значення виходить за межі

тільки вибору більш зручних адміністративних процедур: насправді вони поділяють між собою реальні гроші (податкові надходження) і кожна зі сторін може як виграти, так і програти від такого поділу [51].

Для платників податків міжнародні податкові угоди корисні ще й тим (крім більш удосконаленого і надійного усунення подвійного оподаткування), що відкривають їм унікальну можливість винесення свого питання на рівень міжнародної суперечки, тобто на наднаціональний рівень, понад ті судові й інші засоби захисту, що надаються їм по національному законодавству.

Таким чином, у розумному і справедливому вирішенні міжнародних податкових протиріч зацікавлені всі сторони й учасники податкових процедур: як податкові органи і платники податків, так і держави з їхніми політико-соціальними пріоритетами і бюджетними проблемами. Ті ж із країн, що на тривалий час утрачають цей орієнтир, розплачуються спаданням темпів розвитку, утрачають свій технологічний і освітній потенціал – і, у кінцевому рахунку, зіштовхуються з падінням доходів і схильності населення до інвестицій і, отже, зі зменшенням сукупної оподаткованої бази суспільства [52].

Україна не вступить на цей шлях, якщо зуміє втриматися в рамках розумної податкової політики, не утискаючи ділову і творчу активність населення, не змушуючи своїх громадян працювати більше на податки, чим на себе, не перетворюючи податки в засіб витиснення з країни капіталів.

Діяльність держави з приводу укладення міжнародних податкових угод повинна забезпечувати досягнення певних цілей, деякими з них є:

1. Врегулювання подвійного оподаткування
2. Захист інтересів вітчизняних суб'єктів, що здійснюють діяльність в іншій державі, їхня недискримінація з погляду оподаткування. Якщо по взаємній згоді між урядами обох країн суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності гарантується сприятливий податковий клімат, то обидві держави одержують вигоду: країна-експортер капіталу - у виді податків із глобальних доходів своїх резидентів, а країна-імпортер капіталу одержує іноземні інвестиції в національну економіку. Таким чином, у кінцевому рахунку міжнародні податкові угоди сприяють

підвищенню міжнародної господарської активності, збільшенню потоку капіталів між країнами.

3. Боротьба кожної країни з різними способами відхилення від оподаткування. За допомогою обміну інформацією між фіскальними органами, проведення попередніх розслідувань і затримання “злісних” неплатників податків кожна держава відстоює свій податковий суверенітет [2].

4. Вироблення процедури врегулювання спірних питань, що неминуче виникають у взаєминах між державою і платниками податків. Якщо резидент даної країни вважає, що в іноземній державі він піддався невинувато високим податкам, то, не будучи суб'єктом міжнародного права, він може розраховувати тільки на взаєморозуміння з боку фіскальних органів своєї держави, які уповноважені вирішувати такі проблеми [47].

Перші форми взаємодії держав у сфері фінансів були відомі ще в минулому столітті. Угоди з питань адміністративної допомоги в оподаткуванні й обміну фіскальною інформацією були укладені між Бельгією і Францією (1843) і між Бельгією і Голландією (1845) [33].

З 20-х років у зв'язку з повсюдним введенням прибуткових податків почався широкий розвиток міжнародного співробітництва з питань усунення подвійного оподаткування і боротьби проти ухилення від податків.

Із середини 60-х років з появою великого числа нових незалежних держав питанням міжнародних податкових угод стало приділятися все більше уваги і на глобальному рівні - в ООН і її функціональних організаціях. Пояснювалося це тим, що типові конвенції, раніше розроблені різними організаціями, враховували лише інтереси промислово розвинутих держав і орієнтувалися на відносини між ними. У грудні 1979 р. на восьмій пленарній сесії Групи експертів була прийнята Типова конвенція ООН, що є офіційним рекомендаційним документом ООН для врегулювання податкових відносин між промислово розвинутими країнами і країнами, що розвиваються. Текст цієї конвенції, а також рекомендації і коментарі експертів поширені між державами-членами ООН у 1980 р. [51].

Надалі Типова конвенція ООН стала широко використовуватися як модель для податкових угод, що укладаються між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються, а також для відносин між країнами, що розвиваються (по обидва боки) [52]. Під її впливом введені деякі виправлення й у текст Типової конвенції ОЕСР 1977 р. У цілому зараз по моделі Типової конвенції ООН укладено більш 450 податкових угод [39].

Крім того, в ООН інтенсивне вивчення податкових питань ведеться також у Комісії з транснаціональних корпорацій і в інших підрозділах ООН у зв'язку з розробкою принципів нового економічного порядку в міжнародних відносинах

Ще раніше ряд типових конвенцій був розроблений на рівні регіональних організацій. Найбільш відомі з них це – проект багатосторонньої конвенції для франкомовних країн Африки (підготовлений під егідою Франції в 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 проект аналогічної угоди для відносин країн, що входять в Андський пакт, з іншими країнами (1971 р.).

Певні успіхи досягнуті й у сфері укладення багатосторонніх податкових угод. У травні 1964 р. країни Бенілюксу уклали між собою багатосторонню угоду про надання взаємної допомоги в податкових питаннях. Аналогічна угода укладена в 1972 р. (змінена в 1973 і 1976 р.) між Данією, Фінляндією, Швецією, Норвегією й Ісландією. До багатосторонніх податкових угод можна також віднести, з деякими застереженнями, податкову угоду (1971 р.) між ФРН, з одного боку, і країнами, що входять у Східно-африканське співтовариство, - з іншого, а також Ломейську конвенцію (1976 р.), якою регулюються деякі податкові питання взаємин між ЄЕС і країнами, що розвиваються [51].

На сучасному етапі існування міжнародних податкових угод найоптимальнішою формою угод про уникнення подвійного оподаткування є двосторонні міждержавні податкові угоди. Саме двосторонні, а не багатосторонні угоди. Слід підкреслити, що податкове право взагалі є найважливішою частиною

існування держави, тією сферою здійснення державної політики, від ефективності якої без перебільшення багато в чому залежить функціонування державного механізму.

При укладені міждержавних податкових угод кожна держава представляє власну податкову систему, її принципи, основні механізми й чутливо реагує на будь-які передбачені їх положення. Зрозуміло, досягти порозуміння та необхідного консенсусу легше двом державам, а не декільком, оскільки в цьому випадку “сума інтересів” країн є меншою, що допомагає ефективно розв’язувати податкові питання та укласти двосторонню угоду про уникнення подвійного оподаткування.

Практика України, зокрема, свідчить саме про такий підхід до цієї проблеми. Згідно інформації Міністерства закордонних справ України, станом на сьогоднішній день між Україною та іншими державами діють 72 міжнародні двосторонні конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, дві з яких були вчинені Урядом СРСР та продовжують застосовуватися відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною (Додаток А). Так, договори СРСР діють у відносинах України з Іспанією та Японією [8].

Крім того, у відносинах між Україною та Республікою Сербія і Республікою Чорногорія, які є правонаступниками Союзної Республіки Югославія, застосовується Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал [7].

Звертаємо увагу на актуальні зміни щодо статусу таких міжнародних договорів України:

- денонсовано Угоду між Урядом України і Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків (Закон України від 22.05.2022 № 2277-IX) – угода припинила свою дію з 01 січня 2023 року;
- припинено дію Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків

стосовно податків на доходи і майно (Закон України від 16.11.2022 № 2743-IX) – угода припинила свою дію з 20 грудня 2022 року.

Отже, всього на кінець 2022 року були чинними 72 договори України з іншими державами про уникнення подвійного оподаткування. Причому, згідно із Законом України “Про систему оподаткування”, якщо міжнародним договором України, ратифікованим Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що їх містять закони України про оподаткування, то застосовуються правила міжнародного договору [3].

У світі діють також багатосторонні міждержавні податкові угоди, але їх значно менше, та й існуюча практика вказує не на їх користь. До речі. Міжнародні організації (такі як ООН) у своїх рекомендаціях зазначають, що укладення саме двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування на доходи і майно є найоптимальнішим варіантом вирішення міждержавних податкових питань.

Варто помітити, що якщо в сфері зовнішньої торгівлі і валютних відносин створені і діють багатосторонні організації (ВТО, МВФ і ін.), у рамках яких країни можуть обговорювати і координувати свою політику і навіть домовлятися про єдині правила і норми, то в не менш важливій сфері прибуткових податків аналогічного консультативного органа поки не створено.

Тому врегулювання податкових відносин між різними країнами здійснюється в основному шляхом укладення двосторонніх податкових угод.

У більшості держав внутрішнє законодавство передбачає спеціальні заходи для однобічного усунення подвійного оподаткування. Однак, як показує практика, цього недостатньо для повного вирішення проблеми подвійного оподаткування. Справа в тім, що будь-які норми і правила, встановлювані в односторонньому порядку, не можуть врахувати всіх розходжень і особливостей систем оподаткування, що існують в інших країнах (різні податкові ставки, правила і норми визначення оподатковуваного доходу, різні пільги, відрахування і т.д.). Усі ці питання можуть бути погоджені лише в рамках двосторонньої податкової угоди [41].

Тому найважливішою рисою податкових угод є встановлення ними співробітництва по податкових питаннях між владою обох країн. Таке

співробітництво включає можливість вирішення спірних питань, що стосується подвійного оподаткування і застосування податкових законів, а також обміну інформацією з метою боротьби з відхиленням від податків.

Іншою важливою рисою податкових угод є закріплення ними взаємного зобов'язання не застосовувати дискримінаційного оподаткування у відношенні громадян і резидентів іншої країни. Це зобов'язання стосується будь-яких податків, а не тільки охоплюваних даною угодою і тому є винятково важливою умовою, що забезпечує виконання інших економічних угод і домовленостей, спрямованих на забезпечення свободи торгівлі і переміщення капіталів.

Договори про уникнення подвійного оподаткування мають міжурядовий характер, проте після їх підписання необхідна ратифікація вищими законодавчими органами держав. Остаточні норми договору вступають в дію, зазвичай, після обміну ратифікаційними грамотами між договірними державами. В окремих випадках умови вступу в силу та порядок застосування норм договору відносно оподаткування конкретних видів доходів, можуть бути визначені самими договорами.

Податкова угода про усунення подвійного оподаткування зазвичай складається з трьох частин: у першій частині встановлюється сфера дії угоди, у другій - визначаються податкові режими, у третій - передбачаються методи і порядок виконання угоди.

Сфера дії, що визначається договорами про усунення подвійного оподаткування, включає: по-перше, осіб, до яких застосовуються норми договору; по-друге, податки, на які розповсюджуються положення конкретних договорів; по-третє, територію, на якій чи стосовно якої діє договір (це перша частина)[44].

В другу частину включені статті, що регулюють межі юрисдикції кожної країни по обкладанню конкретних видів доходів і капіталів (майна). Ці статті можна умовно підрозділити на три групи:

1. Статті, що відносяться до доходів від “активної” діяльності (тобто зв'язаної з присутністю на території іншої держави);
2. Статті, що регулюють режим обкладання “пасивних” доходів;
3. Статті про обкладання капіталів (майна).

Крім того, сюди ж включені статті, що дають визначення деяких термінів, застосовуваних в угоді. У третій частині згруповані статті, що визначають порядок відносин і співробітництва між компетентними органами по виконанню угоди. Там також міститься дуже важлива стаття про узгоджений між сторонами метод усунення подвійного оподаткування і статті про набуття і припинення чинності угоди [45].

При цьому необхідно підкреслити, що ніякі податкові угоди не створюють нові податкові закони для договірних країн (хоча можуть змінювати, до визначених меж, закони цих країн). Усе, що податкові угоди роблять і можуть зробити, це - забезпечити платникам податків (у відношенні звільнення від подвійного оподаткування) і податковій владі (у відношенні обов'язковості залучення до оподаткування усіх, без винятку, доходів платників податків) того ж права і ті ж можливості, що вони мають згідно національного законодавства, але вже в міжнародному масштабі.

Оскільки податкові органи жодної країни не мають права поширювати свою юрисдикцію на територію інших країн, то для цього укладаються міжнародні договори, по яких органи влади договірних країн не уступають один одному у своїй юрисдикції, але домовляються діяти у визначених ситуаціях узгоджено і з урахуванням дій іншої сторони.

Податкові угоди не дають податковим органам яких-небудь нових прав, крім передбачених внутрішнім законом, а лише дозволяють використовувати уже наявне право більш ефективно, з обліком більш повної інформації як отриманої від самого платника податків, так і від податкових органів країни-партнера[50]. Звідси також випливають дуже важливі наслідки:

1. Жодна країна не вправі застосовувати проти своїх платників податків більш суворі норми і правила, чим це передбачено її законами, навіть якщо формально така можливість для неї може бути відкрита податковою угодою (наприклад, через країну-партнера, у якій для податкових органів передбачені більш широкі права і можливості).

2. При обміні податковою інформацією жодна зі сторін не може бути примушена збирати більшу інформацію щодо платників податків як своїх, так і

іноземних, чим це дозволено її внутрішніми законами. Зрозуміло, це ж відноситься і до передачі інформації іншій стороні за згодою.

Іншими словами, “експортувати” свої більш тверді норми контролю за платниками податків за межі своєї території жодна з країн-партнерів за згодою не може - незалежно від того, чи стосується це громадян і платників податків іншої країни чи її власних.

Істинний зміст податкових угод складається в елементарному розподілі “податкового пирога” між двома країнами-учасницями такої угоди. Усяка норма, що включається в таку угоду, повинна ретельно зважуватися кожною стороною - на користь чи на шкоду їй вона діє і буде діяти далі. Іноді перевага на користь однієї сторони може бути такою значною, що збалансувати її по інших статтях угоди ніяк не вдається - і тоді, можливо, варто поставити під сумнів і саму доцільність укладення такої угоди.

Отже, проаналізувавши існування міжнародних податкових угод, можна зробити основні висновки.

По-перше, на сучасному етапі не піддається сумніву актуальність та необхідність, важливість існування угод про уникнення подвійного оподаткування.

По-друге, таку угоду не слід розглядати як документ, що встановлює лише податкові пільги. Головне її завдання – узгодити з тією чи іншою державою, в якій з двох договірних країн можуть або повинні стягувати податки з певних видів доходів та майна.

По-третє, податкова угода, як правило, підкреслює право кожної з договірних країн стягувати податки із сум доходів, що виплачуються з джерел в даній державі, або з доходів, які виникають на її території.

2.2. Види міжнародних податкових угод

Міжнародні договори, за загальним правилом, мають вищу юридичну силу щодо національних законів, а стаття 27 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. визначає, “що сторона не може посилається на положення свого

внутрішнього права для виправдання невиконання положень міжнародного договору”.

Статтею 9 Конституції України визначено, що “чинні міжнародні договори, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України”, а стаття 18 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, передбачає, що у тому разі, якщо міжнародною угодою, яка ратифікована Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені законом, застосовуються правила міжнародної угоди [54].

Отже, вимога законодавчої форми встановлення, зміни та припинення податкових зобов’язань поширюється і на міжнародні угоди. З врахуванням Конституції України міжнародні договори з питань оподаткування можуть застосовуватися тільки після їх ратифікації Верховною Радою України. Застосування договору, укладеного Урядом без належної Ратифікації, означало б вторгнення в компетенцію законодавця, тому що всупереч його волі змінювався б порядок виконання прийнятих законів з питань оподаткування.

Важливе місце в системі міжнародних договорів посідають угоди, що стосуються міжнародної фінансової діяльності (сфера публічних фінансів), які можна класифікувати таким чином:

1. Угоди про створення міжнародних організацій, основним предметом діяльності яких є забезпечення міжнародних валютно-кредитних відносин.
2. Угоди про міжнародні розрахунки, тобто про порядок здійснення розрахунків за торгові і неторгові операції в сфері міжнародних економічних відносин.
3. Міжнародні кредитні угоди, тобто міждержавні договори про надання кредиту в валюті чи міжнародній рахунковій одиниці, або про поставку товару в кредит.
4. Міждержавні угоди про інвестиції (капіталовкладення).
5. Міжнародні угоди про забезпечення фінансових зобов’язань суб’єктів міжнародної фінансової діяльності.

6. Міждержавні податкові угоди, що систематизують оподаткування суб'єктів міжнародної діяльності і усувають (виключають) подвійне оподаткування.

7. Міжнародні угоди про економічне співробітництво.

8. Інші міжнародні угоди про відносини майнового та немайнового характеру, які виникають при функціонуванні суб'єктів міжнародної фінансової діяльності, а також про порядок розгляду спорів між ними.

Основними видами доходів, що охоплюються конкретними угодами про уникнення подвійного оподаткування, є: прибуток від комерційної діяльності; прибуток від транспортної діяльності (міжнародні перевезення); прибуток від нерухомого майна; дивіденди; відсотки (по кредитах); доходи від авторських прав та ліцензій (роялті); вартість рухомого і нерухомого майна; незалежні особисті послуги; доходи від роботи за наймом; гонорари директорів; державна служба; пенсії; доходи студентів, практикантів, учених.

Варто відзначити, що серед науковців немає єдиного погляду на класифікацію міжнародних податкових угод. І інколи, беручи один критерій для класифікації, види угод досить різні, або ж за своєю суттю групи угод подібні, хоча їх назви відрізняються. Все це призводить до свого роду невизначеності у сфері застосування міжнародних податкових угод. Для підтвердження такої ситуації наведемо кілька прикладів. М.П. Кучерявенко за юридичною силою міжнародні податкові угоди поділяє на дві групи:

1. Угоди, що мають більшу юридичну силу по відношенню до національного законодавства. Саме так передбачено в Конституції України і національному законодавстві: міжнародні договори мають більшу юридичну силу, чим національні закони, незалежно від того – раніше чи пізніше вони були прийняті.

2. Угоди, що мають однакову юридичну силу (США, Великобританія). Така ситуація породжує багато протиріч, в основі яких лежить зіткнення окремих положень однакових по силі національних і міжнародних норм, хоча після затвердження (ратифікації) міжнародного договору він перетворюється в акт, рівноцінний національному, і по особливостям використання мало в чому відрізняється від прийнятого національного закону.

За іншим критерієм Кучерявенко М.П. виділяє три групи міжнародних податкових угод:

1. Умовно податкові угоди.
2. Загально податкові угоди.
3. Обмежено податкові угоди.

Звичайно, такий поділ не є виключним і безспірним. Перов А.В. і Толкушкін А.В. для класифікації вибрали такий критерій, як зміст міжнародних податкових угод:

1. угоди про взаємні пільги (митні конвенції, податкові статті Ломейських конвенцій та ін.);
2. угоди про усунення міжнародного подвійного оподаткування;
3. угоди про надання адміністративної і правової допомоги в податкових питаннях. Особливу групу, на думку цих же авторів, складають багатосторонні угоди про мито і митні збори (Генеральна угода про тарифи і торгівлю).

Ушаков Д.Л. пропонує угоди про уникнення подвійного оподаткування в залежності від сфери застосування поділити на загальні угоди і спеціальні (обмежені) угоди. Як він зазначає, загальні податкові угоди отримали найбільше розповсюдження. Вони, зазвичай, укладаються у формі договорів (конвенцій, угод) про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу. Ці угоди можуть значно відрізнятися одна від одної у зв'язку з тим, що і держави, які їх укладають, різні по рівню економічного розвитку, податковому законодавству та ін.

Останнім часом вищезгадані угоди витісняються порівняно новою формою угоди, яка стала часто застосовуватися у зв'язку з широким поширенням та ростом прибуткових податків – загальними податковими угодами (або конвенціями). Такі угоди, як правило, охоплюють всі питання, які відносяться до взаємовідносин держав по лінії прямих податків (на доходи і майно) і заміняють раніше укладені обмежені угоди в цій сфері. Конкретне співробітництво між податковими органами регулюється спеціальними статтями такої загальної угоди або ж особливими угодами про адміністративну допомогу в податкових питаннях.

Самостійним і досить поширеним видом податкової угоди є угоди про усунення подвійного оподаткування спадщини.

І накінець, самим останнім видом в часі виникнення – це угоди, що поширюються на податки і внески, що стягуються по системі соціального страхування.

Отож, як бачимо, в історії міжнародних податкових угод простежується прагнення держав якнайповніше і всесторонньо врегулювати відносини в сфері міжнародного (зовнішнього) оподаткування. Тому, на даному етапі найбільше поширення набули угоди про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та майно. Саме в цьому ракурсі Україною укладено чимало угод з різними державами.

Досить своєрідним є поділ загальних угод України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна в залежності від “учасників”:

- угоди із країнами-членами Співдружності Незалежних Держав, укладені після 1991 року;
- угоди, підписані з розвинутими країнами та країнами, що розвиваються після 1991 року;
- угоди, що продовжують діяти згідно Віденської конвенції про правонаступництво держав у відношенні договорів (тобто угоди укладені СРСР).

Слід зауважити, що цей поділ є досить однобічним і з ним важко погодитися.

Варто зазначити, безспірним є факт поділу міжнародних податкових угод відповідно до кількості учасників на:

1. двосторонні угоди (Угода між Урядом України і Урядом Держави Кувейт про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал (04.06.2003));
2. багатосторонні угоди (Багатостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди (13.12.1979).

А от щодо змісту, то найбільш повною та розгорнутою є класифікація міжнародних податкових угод на групи, які запропонував С.Г. Пепеляєв. На нашу думку, саме така позиція відображає основне призначення і зміст даних угод.

Отже, всі існуючі міжнародні угоди, що регулюють питання оподаткування, можна розділити на три групи:

1. Акти, що встановлюють загальні принципи оподаткування;
2. Власне податкові угоди;
3. Міжнародні договори, у яких поряд з іншими вирішують податкові питання;

До першої групи – акти, що встановлюють загальні принципи оподаткування – відносяться акти, які не підлягають безпосередньому застосуванню, але принципи, що в них містяться, реалізуються у внутрішньому законодавстві. Сюди належать: Європейська соціальна хартія 1961 р., Заключний акт наради з безпеки та співробітництва в Європі 1965 р. та ін.

У другу групу – власне податкові угоди – входять наступні види угод:

1. Загальні податкові угоди. До них відносяться, насамперед, міжнародні договори рекомендаційного характеру, зокрема: Типова конвенція Організації економічного співробітництва і розвитку про оподаткування доходів і капіталу 1977 р. у редакції 1992 р. цієї Конвенції. Дана модель міжнародного договору про запобігання подвійного оподаткування використовується як основа в більшості діючих податкових угод. В даний час відзначається тенденція витиснення обмежених податкових угод загальними угодами, що охоплюють звичайно всі питання, що відносяться до взаємодії договірних держав у сфері оподаткування; часто такі угоди доповнюються окремими угодами про адміністративну взаємодопомогу по податкових питаннях. Але ці питання можуть бути включені й у тексти загальних податкових угод. Основну частину загальних податкових угод складають двосторонні угоди про запобігання подвійного оподаткування доходів майна.

2. Обмежені податкові угоди. Основним критерієм для віднесення податкових угод до обмежених служить поширення їх на конкретний вид податку, конкретний вид платника. До них відносяться, зокрема, угоди про усунення подвійного оподаткування в області перевезень (наприклад, Угода між Урядом СРСР і Австрійським Федеральним Урядом про повітряне сполучення, 1968 р., Угода між Урядом Союзу РСР і Урядом Грецької Республіки про звільнення від подвійного оподаткування на доходи від морських і повітряних перевезень, 1976 р.; Угода про усунення подвійного оподаткування платежів по авторських правах - багатостороння

конвенція про запобігання подвійного оподаткування виплат авторської винагороди, 1979 р. і ін.

Міжнародні угоди про усунення подвійного оподаткування доходів завжди відрізняють прибуток від комерційної діяльності й особливі види доходів, для яких установлюються спеціальні режими оподаткування. Застосування спеціальних режимів обумовлено особливостями окремих видів діяльності в сфері міжнародних економічних відносин.

До видів діяльності, для яких характерна певна специфіка, відносяться:

- а) міжнародні пасажирські і вантажні перевезення;
- б) інвестиційна діяльність;
- в) міжнародні кредитні відносини;
- г) операції, зв'язані з одержанням доходів від володіння і реалізації нерухомого і рухомого майна, розташованого на території іноземних держав;
- д) реалізація авторських прав, патентів і ліцензій;
- е) окремі види діяльності фізичних осіб, здійснювані за межами країни постійного місцеперебування.

Виділення деяких видів діяльності в особливі групи і створення для них спеціальних режимів оподаткування здійснюються по різних причинах. Для міжнародних перевезень особливий режим вводиться не тільки для того, щоб подвійне і багаторазове оподаткування доходів перевізників не приводило до завищення цін на їхні послуги, але й у значній мірі в силу того, що національним податковим службам надзвичайно складно було б визначити частку тих доходів перевізника, що зв'язані з джерелами, розташованими на території окремих держав.

Особливі режими для кредитної й інвестиційної діяльності, для доходів від нерухомого майна, авторських прав і ліцензій установлюються як для стимулювання міжнародної активності в цій сфері, так і в силу того, що ці види діяльності відповідно до законодавства практично всіх розвитих країн відносяться до так званих пасивних видів діяльності і відповідно до національних законодавств уже мають особливі режими оподаткування.

Застосування до цих видів діяльності універсального режиму могло б призвести до того, що, з одного боку, збільшилася б собівартість послуг осіб, що здійснюють ці види діяльності, а, з іншого боку, національні режими оподаткування доходів від цих видів діяльності не відповідали би режимам, які застосовуються для діяльності іноземних юридичних осіб у тих же сферах. Це призводило б як до дискримінації іноземних кредиторів, інвесторів, власників майнових і немайнових прав у порівнянні з національними учасниками ринку, так і до серйозного ускладнення процедур визначення податкових зобов'язань, застосуванню різного роду пільг і зажадало б значного збільшення витрат податкових органів по контролі за доходами від таких видів діяльності.

3. Угоди про надання адміністративної допомоги з податкових питань. Ці угоди регулюють питання взаємодії компетентних органів договірних держав по наданні взаємної допомоги у боротьбі з податковими порушеннями шляхом передачі інформації, надання документів, проведення розслідувань і обміну досвідом. Виключення складають випадки, коли запитувана допомога може завдати шкоди суверенітету, суспільному порядку, чи безпеці іншим істотним інтересам держави, а також спричинити порушення законодавства держави, до якої надсилається запит.

Урядом України міжнародні угоди про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства були укладені з Урядами: Литовської Республіки (Угода між Державною податковою адміністрацією України та Міністерством внутрішніх справ Литовської Республіки про співробітництво у сфері боротьби з податковими правопорушеннями), Нідерландів (Меморандум про взаєморозуміння та співробітництво між Державною податковою адміністрацією України і Службою фіскальної інформації розслідувань / Службою економічних розслідувань Нідерландів).

Відповідно до цих угод для забезпечення належного виконання податкового законодавства договірні сторони зобов'язані робити один одному сприяння в запобіганні і припиненні порушення податкового законодавства, в наданні інформації про зміни в національних податкових системах, навчанні кадрів і в інших областях, що вимагають спільних дій.

Основна задача цих угод — визначення сфери діяльності і найважливіших принципів взаємодії податкових органів договірних держав. Тексти угод містять наступні статті: визначення термінів, сфери застосування угод; форми і змісти запитів про сприяння, порядок виконання запитів; зміст інформації, наданої податковими органами; порядок представлення документів і інших матеріалів; порядок передачі інформації; дотримання конфіденційності; виконання угод; порядок вступу в силу і припинення дії угод.

Стаття, що містить визначення термінів, застосовуваних в угодах про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства, обмежується тлумаченням вузького кола понять, використовуваних в угодах цього типу: податкове законодавство, порушення податкового законодавства, компетентні податкові органи, що роблять запити і податкові служби, до яких звертаються. Ці угоди не містять ніяких додаткових визначень податкових термінів, а також не передбачають якої-небудь процедури узгодження методологічних питань, зв'язаних з уніфікацією трактувань категорій, застосовуваних у національних податкових законодавствах договірних сторін.

Положення угод про співробітництво і взаємну допомогу не перешкоджають співробітництву податкових органів відповідно до інших угод, що укладаються між учасниками.

В угодах встановлюються форма і зміст запиту, порядок його виконання, зміст наданої інформації, порядок надання і передачі інформації, документів і матеріалів та ін.

У статтях про виконання угоди вказується, що сторони будуть прагнути до досягнення взаємної згоди і врегулювання спірних питань, що можуть виникнути при тлумаченні чи застосуванні угод; будуть, при необхідності, проводити консультації з питань оцінки реалізації угоди і доцільності внесення змін. Угоди містять пункти про можливість висновку додаткових угод по окремих питаннях. Вступ у силу угод про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства здійснюється з моменту підписання і припиняють свою дію після закінчення шести місяців із дня, коли одна зі сторін повідомить іншій стороні в письмовій формі про

свій намір припинити його дію. Третю групу міжнародних договорів, у яких податкові питання представлені поряд з іншими, відносяться наступні:

1. Угоди про основи взаємовідносин між двома державами. У таких угодах звичайно присутнє положення про податкову недискримінацію, тобто про надання фізичним і юридичним особам іншої сторони такого ж податкового режиму, як і громадянам і юридичним особам своєї держави. Загальновизнаною є вимога податкової недискримінації. Податкова недискримінація включає три взаємопов'язані аспекти. По-перше, недискримінація в податковій сфері означає надання резидентам іншої країни такого ж режиму, як і резидентам власної держави, тобто національного. Другий аспект базується на використанні режиму найбільшого сприяння і полягає у тому, що оподаткування резидентів іншої сторони у даній державі щодо доходу, котрий отримується ними через постійне представництво у цій країні, не повинно бути більш обтяжуючим, аніж оподаткування резидентів третіх держав, які знаходяться в аналогічній ситуації. І, нарешті, кожна сторона зберігає за собою право надання своїм резидентам податкових пільг без їхнього обов'язкового поширення на резидентів іншої держави. Треба відмітити, що згідно з умовами податкових угод зобов'язання не застосовувати дискримінаційні заходи діє стосовно будь-яких податків, а не тільки тих, які охоплюються угодою.

2. Договори про дипломатичні і консульські відносини між державами. У таких договорах установлюється звільнення дипломатичних і консульських працівників, а також самих представництв держав від усіх податків, зборів і мит приймаючої сторони (податковий імунітет). До таких договорів у першу чергу відносяться Віденська конвенція про дипломатичні зносини (1961 р.) і Віденська конвенція про консульські зносини (1963 р.), а також численні двосторонні угоди.

3. Торгові договори. Ці договори передбачають застосування режиму найбільшого сприяння у відношенні товарів і послуг країни-партнера. По своїй сфері дії, ці податкові угоди переважно поширюються лише на митні збори, однак вони можуть встановлювати режим найбільшого сприяння і по лінії загальних податкових правил, так як і других норм (валютних, банківських та ін.), які відносяться до здійснення внутрішньоторгівельної діяльності. Крім цього, існують чисто митні

угоди, в тому числі і багатосторонні (митні союзи і ін.). Найбільш відомий приклад – Генеральна угода по тарифам і торгівлі (ГАТТ), яка по своїй суті є багатосторонньою угодою по непрямому оподаткуванню.

4. Специфічні міжнародні угоди. Визначають принципи взаємин міжнародних організацій із країнами місцезнаходження цих організацій (наприклад, Угода Міжнародного валютного фонду (Закон України “Про прийняття Четвертої поправки до Угоди Міжнародного валютного фонду”). У подібні угоди, поряд із правилами розміщення організацій на території приймаючої країни, включаються положення про надання податкових пільг для співробітників цих організацій, а також представництв держав при цих організаціях.

Отже, розглянувши види податкових угод, можна стверджувати, що досягнення цілей, закладених в конкретних видах угод, виконання завдань, які забезпечують дієвість положень таких угод є виключною умовою, що гарантуватиме виконання домовленостей, які направлені на сприяння та забезпечення економічного зростання. Усю різноманітність міжнародних податкових угод можна привести до логічного порядку, що дасть можливість більш теоретичного їх обґрунтування, а звідси і практичного використання.

2.3. Типові конвенції у сфері врегулювання міжнародного подвійного оподаткування та їх структура

У світовій практиці існують дві основні типові моделі загальних податкових угод: модель ОЕСР (Організація Економічного Співробітництва і Розвитку) і модель ООН, що служать основою для укладення конкретних двосторонніх конвенцій та угод.

Усе починалося на початку ХХ століття. Першим міжнародним форумом, на якому були поставлені на обговорення питання про усунення подвійного оподаткування, була Міжнародна фінансова конференція, що відбулася в Брюсселі в 1920 р. У наступному році відповідно до прийнятих на цій конференції рекомендацій Фінансовий комітет Ліги націй доручив групі з чотирьох економістів (з Італії,

Нідерландів, Великобританії і США) підготувати дослідження різних аспектів міжнародного подвійного оподаткування. У 1922 р. в рамках Фінансового комітету з метою розробки “адміністративних і практичних аспектів проблеми міжнародного подвійного оподаткування і ухилення від податків” створюється Робоча група, що складається із семи високопоставлених податкових чиновників з Бельгії, Великобританії, Італії, Чехословаччини, Франції, Нідерландів і Швейцарії. У 1925 р. в цю групу були включені також представники Німеччини, Аргентини, Польщі, Японії і Венесуели; у 1927 р. до неї ввійшов представник США.[30]

Робоча група в ході своїх сесій, що проводилися в період 1923-1927 рр., підготувала типові проекти наступних двосторонніх податкових конвенцій - Конвенція про усунення подвійного оподаткування в сфері прямих податків (податків на доходи і майно); Конвенція про усунення подвійного обкладання податками на спадщину; Конвенція про надання адміністративної допомоги з податкових питань; Конвенція про надання правової допомоги при стягуванні податків.[19] Усі ці проекти разом з прикладеними до них коментарями були розіслані для вивчення урядам країн як членів Ліги націй, так і тим, які не входили до неї. Одночасно країни запрошувалися взяти участь в обговоренні цих проектів у рамках спеціальної наради урядових експертів. Ця нарада відбулася в Женеві в жовтні 1928 р. і в ній взяли участь представники 27 країн. Нарада схвалила представлені проекти типових конвенцій і прийняла також рішення створити постійний Податковий комітет Ліги націй.

Такий Податковий комітет був створений вже в наступному 1929 р. Комітету пропонувалося приділити особливу увагу розробці принципів розподілу (у податкових цілях) прибутків компаній і підприємств, що оперують у двох і більш країнах. З цією метою комітет підготував проект Конвенції про розподіл доходів між державами з метою оподаткування. Спочатку проект був обговорений на спеціальних засіданнях, організованих американською секцією Міжнародної торговельної палати в Нью-Йорку і Вашингтоні, а потім - на пленарній сесії Податкового комітету, що відбулася в червні 1933 р. На наступній сесії комітету, що відбулася в червні 1935 р., цей проект (з деякими змінами) був затверджений як Типова конвенція 1935 р. [7].

У 1940 р. Податковий комітет на своєму засіданні в Нідерландах підвів підсумки діяльності по розробці рекомендацій щодо податкових угод і вніс ряд доповнень у типові конвенції 1928 і 1935 р.

Наступність у розробці цих проблем від Податкового комітету Ліги націй була підтверджена в резолюції ЕКОСОР 2 (ІІІ) від 1 жовтня 1946 р., відповідно до якої була створена Податкова комісія з метою надання допомоги ЕКОСОР “у сфері вивчення державних фінансів і, особливо, їхнього юридичного, адміністративного і технічного аспектів”. Після того як в обстановці посилення “холодної війни” робота Податкової комісії і її підкомітету по міжнародним податковим відносинам у 1954 р. була припинена, центром міжнародного співробітництва по податкових питаннях стала Організація європейського економічного співробітництва (з вересня 1961 р. - ОЕСР). У березні 1956 р. був створений Податковий комітет ОЕСР, що з 1958 р. зайнявся підготовкою нової типової конвенції про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу для країн-членів цієї організації.

З 1958 по 1961 р. Податковий комітет провів велику роботу, у результаті якої в 1963 р. разом із заключною доповіддю був опублікований як рекомендаційна модель текст Типової конвенції про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (далі — Типова конвенція ОЕСР 1963 р.). Ця Типова конвенція одержала широке визнання як важлива рекомендація в сфері врегулювання міжнародних податкових відносин і практично всі угоди, укладені до кінця 1977 р., ґрунтувалися на ній (усього близько 500 угод)[8]. Крім того, цим же комітетом у 1966 р. була підготовлена Типова конвенція ОЕСР про усунення подвійного оподаткування спадщини.

У 1967 р. Податковим комітетом (перейменованим у 1971 р. у Комітет з податкових питань ОЕСР) була почата робота з перегляду Типової конвенції ОЕСР 1963 р. Необхідність такої переробки виявилася, як вказувалося в доповіді Комітету, у зв'язку із серйозними змінами в податковій системі і розширенням міжнародних податкових відносин, з одного боку, і з іншої сторони, - розвитком нових секторів ділової діяльності й ускладненням організаційних форм, застосовуваних компаніями в їхній міжнародній діяльності. У результаті цієї роботи в 1977 р. була опублікована нова Типова конвенція ОЕСР про усунення подвійного оподаткування доходів і

капіталу (далі - Типова конвенція ОЕСР 1977 р.) В 1992, 1994, 1995 і 1997 рр. в текст типової конвенції ОЕСР і коментарі до неї вносились зміни і доповнення.

У зв'язку з виданням цієї конвенції Рада ОЕСР звернулася з закликом до держав-членів цієї організації “прикласти нові зусилля для укладення угод з тими країнами, з якими в них ще немає угод; і переглянути, на базі нової Типової конвенції, вже існуючі угоди”. Крім того, Рада рекомендувала вивчити можливість висновку між країнами-членами ОЕСР багатосторонньої конвенції, заснованої на опублікованій Типовій конвенції 1977 р. Правда, надалі цю пропозицію було знято через занадто велику розбіжність між інтересами країн, що входять в ОЕСР. В даний час ОЕСР рекомендує вирішувати податкові питання переважно шляхом укладення двосторонніх податкових угод.

З огляду на цю обставину, у 1968 р. Генеральним секретарем ООН відповідно до резолюції ЕКОСОР 1273 (XVIII) від 4 серпня 1967 р. була утворена Група експертів, завданням яких було підготувати рекомендації про укладення податкових угод між промислово розвинутими країнами і країнами, що розвиваються.

У грудні 1979 р. на восьмій пленарній сесії Групи експертів була прийнята Типова конвенція ООН, що є офіційним рекомендаційним документом ООН для врегулювання податкових відносин між промислово розвинутими країнами і країнами, що розвиваються. Текст цієї конвенції, а також рекомендації і коментарі експертів поширені між державами - членами ООН у 1980 р.

Надалі Типова конвенція ООН стала широко використовуватися як модель для податкових угод, що укладаються між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються, а також для відносин між країнами, що розвиваються (по обидва боки). Під її впливом введені деякі виправлення й у текст Типової конвенції ОЕСР 1977 р. У цілому зараз по моделі Типової конвенції ООН укладено більш 450 податкових угод.

Проведемо порівняльний аналіз даних типових моделей.

Типова модель ОЕСР рекомендується для укладення двосторонніх податкових угод між країнами з розвинутою економікою. Сучасна редакція цієї моделі з'явилася в 1977 р. В основу оподаткування модель ОЕСР ставить принцип резидентства,

відповідно до якого країна-джерело доходу значно обмежує свою податкову юрисдикцію у відношенні доходу іноземних фізичних/юридичних осіб-нерезидентів, і дохід обкладається в країні резидентства платника. Однак модель ОЕСР не може бути використана у відносинах між країнами з розвитою економікою і країнами, що розвиваються, оскільки вона позбавляла б країн, що розвиваються частини доходів, що утворюються на їхній території.

Для того, щоб гарантувати цим країнам доходи від оподаткування транснаціональних корпорацій (ТНК) ООН розробила альтернативну модель типової податкової угоди, опубліковану в 1980 р. і рекомендовану для відносин між країнами з розвитою економікою і країнами, що розвиваються. Модель ООН ширше використовує принцип територіальності, що дозволяє оподатковувати всі доходи, що утворюються на території країн, що розвиваються, а також застосовувати більш високі, чим у моделі ОЕСР, ставки податку на репатріацію прибутку. Щодо оподаткування активних форм доходів іноземних юридичних осіб за принципом територіальності, то міжнародні податкові угоди використовують категорію “постійне представництво”. У ряді податкових угод між країнами з розвинутою економікою постійним представництвом для укладення угод можуть не вважатися склади, офіси-представництва, будівельно-монтажні роботи і т.п. У типовій моделі ООН практично усі види діяльності іноземної компанії на території країн, що розвиваються ведуть до утворення постійного представництва.

Як правило, і модель ООН і модель ОЕСР містять відповідні положення про недискримінацію платників податків і про взаємний обмін інформацією. Мінімізуючи податковий тягар фізичних/юридичних осіб, податкові угоди, укладені на основі цих моделей, не завжди можуть бути вигідні тим суб'єктам, на яких поширюється їхня дія, тому що істотно обмежують можливості маніпуляцій із прихованням доходів і мінімізацію податкових витрат.

Умовно типову модель угоди про уникнення подвійного оподаткування можна розділити на 4 частини.

- Перша частина включає статті, в яких перелічуються види податків і коло осіб, на яких поширюється дана угода.

- Друга частина міститься опис конкретних режимів оподаткування, встановлених угодою для окремих видів доходів (підприємницький прибуток, дивіденди, відсотки, роялті, заробітна плата і т.д.);

- Третя – включає статті, що передбачають порядок усунення подвійного оподаткування тих доходів і капіталу, права на обкладання яких зберігаються за обома країнами — учасницями угоди;

- У четвертій – статті, що визначають конкретний порядок виконання угоди.

Також міститься рекомендація для сторін угоди про можливість включення в таку угоду статей, що встановлюють термін дії і порядок припинення угоди, іноді — преамбула.

Розглянемо понятійний апарат таких конвенцій відповідно до їхньої структури. Звичайно, перш за все це сфера дії такої угоди.

Особи, до яких застосовуються угоди. Всі угоди про запобігання подвійного оподаткування застосовуються до осіб з постійним місцеперебуванням в одному чи обох договірних державах. Для цілей угод термін “особа з постійним місцеперебуванням в одній договірній державі” означає будь-яка особа чи будь-яке утворення, що по законодавству цієї держави підлягає в ньому оподаткуванню на основі свого місця проживання, постійного місцеперебування, місця реєстрації як юридичну чи особу будь-якого іншого аналогічного критерію (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 19.06.98 р. Стаття 1. Особи, до яких застосовується Конвенція. ... застосовується до осіб, які є резидентами однієї або обох Договірних Держав.

Як правило, всі угоди про усунення подвійного оподаткування, укладені Урядом України (чи колишнього СРСР), встановлюють однакові критерії, але можуть бути і відхилення. Якщо виникають питання в даній сфері, то їхнє вирішення здійснюється в порядку, передбаченому статтями угоди “Порядок досягнення згоди” чи “Врегулювання спірних питань” (наприклад, Конвенція між Урядом Республіки Австрія і Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження

податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно 04.05.2000 р. Стаття 25. Процедура взаємного узгодження[19].

Податки, на які поширюється угода. Угоди, укладені відповідно до типових конвенцій про запобігання (уникнення) подвійного оподаткування доходів та капіталу, поширюються тільки на податки на доходи і капітал, тобто податки, стягнуті з загальної суми доходів, із загальної суми капіталу, чи з окремих елементів, включаючи податки з доходів від відчуження рухомого чи нерухомого майна, податки, стягнуті з загальної суми заробітної чи плати платні, виплачуваних підприємствами, а також податки, стягнуті з доходів від приросту капіталу. В Україні угоди поширюються на всі податки незалежно від того, відносяться вони до загальнодержавних чи місцевих податків, при цьому не має значення і метод збору податків.

Варто підкреслити, що в інших країнах угоди можуть не поширюватися на податки штатів, земель, провінцій, кантонів (регіональні податки на доходи і майно), а також на податки і збори, що вводяться органами місцевого самоврядування (місцеві податки на доходи і майно). Як правило, конкретна угода містить перерахування тих видів податків, на які вона поширюється. Угоди можуть містити норму про те, що вони будуть поширюватися на податки, аналогічні діючим податкам у момент підписання угоди (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарія про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень 06.04.99 р. Стаття 2. Податки, на які поширюється Конвенція, п.4. - ця Конвенція застосовується також до будь-яких ідентичних або подібних по суті податків, які стягуються однією з Договірних Держав після дати підписання цієї Конвенції, в доповнення до або замість існуючих податків цієї Договірної Держави. Компетентні органи Договірних Держав повідомляють один одного про будь-які істотні зміни, що відбудуться в їх законодавствах щодо оподаткування.

До основних термінів, що використовуються в угодах відноситься і термін “договірна держава”. Для практичного застосування норм Угоди роз'яснення цього терміна може мати принципове значення в зв'язку з тим, що в цей термін для цілей

застосування угоди можуть як включатися, так і не включатися окремі території, держави, острови, залежні і спірні території, заморські володіння і т.д. (наприклад, Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи 16.11.99 р.

Стаття 3. Загальні визначення, п.1. - у розумінні цієї Угоди, якщо із контексту не випливає інше:

а) термін “Україна” означає територію України, її континентальний шельф і її виключну (морську) економічну зону, включаючи будь-яку територію за межами територіального моря України, в межах якої відповідно до міжнародного права та при застосуванні її внутрішнього законодавства Україна виконує юрисдикцію або суверенні права стосовно морського дна, надр та їх природних ресурсів;

б) термін “Індонезія” включає територію Республіки Індонезія так як визначено її законодавством і суміжну зону, в межах якої Республіка Індонезія здійснює суверенітет, суверенні права або юрисдикцію відповідно до положень міжнародного законодавства[30].

Зокрема, вказівки на територіальні сфери застосування угоди можуть міститися не тільки в загальних, але і спеціальних статтях угоди про запобігання подвійного оподаткування.[37]

Термін “компанія” звичайно означає будь-яке утворення, розглянуте як корпоративне об'єднання для цілей оподаткування, і включає, зокрема, акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю чи будь-яку іншу юридичну чи особу іншу організацію, що підлягає оподаткуванню на прибуток. Виділення терміна «компанія» з більш широкої категорії “особа” обумовлене тим, що для об'єднання осіб (партнерства, повні товариства) на відміну від об'єднання капіталів (корпорація, акціонерне товариство) можуть застосовуватися різні режими оподаткування доходів (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Казахстан про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи 07.12.99 р. Стаття 3. Загальні визначення, п. е). термін "компанія" означає будь-яке корпоративне об'єднання,

зокрема акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю або будь-яке інше господарське товариство, або будь-яку організацію, що розглядається для цілей оподаткування як корпоративне об'єднання.

Термін "компетентний орган" означає, як правило, Міністерство фінансів (Міністр фінансів) чи уповноважений ним представник (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи. Дану конвенцію ратифіковано Законом N 60-IV (60-15) від 04.07.2002 р. Стаття 3. Загальні визначення, п. і) термін "компетентний орган" означає у випадку України - Державну податкову адміністрацію України або її повноважного представника, а у випадку Бразилії - Міністра фінансів, Секретаря Федеральної служби доходів або їх повноважних представників).

Важливо підкреслити, що угоди можуть містити індивідуальне визначення терміна "постійне представництво". Словосполучення "постійне представництво" є чисто податковим терміном, що не має адміністративно-правового змісту. Постійне представництво може бути самостійною юридичною особою чи представницьким підрозділом іноземної юридичної особи. В останньому випадку постійне представництво з погляду податкового законодавства розглядається як самостійний платник податку. Такі постійні представництва на території іноземної держави реєструються тільки в податкових цілях. (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу 20.04.99 р. Дана конвенцію ратифіковано Законом N 586/97-ВР від 21.10.97 р. Стаття 5. Постійне представництво, п. 1. При застосуванні цієї Конвенції термін "постійне представництво" означає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється комерційна діяльність підприємства.

Термін "дивіденди" у відповідності з усіма діючими угодами України визначається по законодавству країни походження дивідендів[6]. Важливо відзначити, що в деяких угодах даний термін може уточнюватися. Наприклад, у багатьох угодах (але не в усіх) термін "дивіденд" використовується у відношенні

прибутку, отриманої іноземним учасником підприємства з іноземними інвестиціями (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 01.06.99 р. Конвенцію ратифіковано Законом N 370/95-ВР від 06.10.95 р. Стаття 10. Дивіденди [17].

Термін “відсотки” відповідно до більшості діючих угод про запобігання подвійного оподаткування визначається по законодавству країни походження[21]. Із загального підходу до визначення терміна “відсотки” мається ряд виключень. Зокрема, угоди можуть давати вичерпні визначення терміна “відсотки”. У цих випадках трактування, приведені в угодах, мають пріоритет, але порівнянню з нормами національного податкового чи іншого спеціального законодавства для цілей застосування угоди. (наприклад, Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал. Конвенцію ратифіковано Законом № 2929-III (2929-14) від 10.01.2002 р. Стаття 11. Проценти).

Під нерухомим майном для цілей застосування угоди звичайно розуміється майно, що вважається таким по законодавству тієї держави, у якому дане майно знаходиться.

У ряді угод даються інші визначення даного терміна. Слід зазначити, що в більшості угод особливо обмовляється, що морські, повітряні і річкові судна для цілей застосування конкретної угоди не розглядаються як нерухоме майно (наприклад, в угодах з Іспанією, Канадою, Польщею, США, ФРН і іншими: Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно. Угоду ратифіковано Законом України № 575/96-ВР від 06.12.96 р. Стаття 6. Доходи від нерухомого майна. Морські, річкові і повітряні судна або дорожні і залізничні транспортні засоби не розглядаються як нерухоме майно [25].

Під рухомим майном для цілей застосування угоди звичайно розуміється майно, що вважається таким по законодавству тієї держави, у якому дане майно знаходиться.

Під міжнародними перевезеннями звичайно розуміються перевезення будь-яким видом транспорту (морським, річковим чи повітряним судном, автотранспортними чи засобами залізничним транспортом) за винятком випадків, коли перевезення здійснюються лише між пунктами, що знаходяться на території однієї держави. Слід зазначити, що конкретна угода може обмежувати термін “міжнародні перевезення” тільки перевезеннями морськими і/чи повітряними судами.

Обов'язкова стаття всіх угод про запобігання подвійного оподаткування “прибуток від підприємницької діяльності” торкається усіх видів доходів за винятком тих видів, порядок оподаткування яких визначається в спеціальних статтях. Названа стаття має відношення не тільки до юридичних осіб, порядок оподаткування яких не регламентується в спеціальних статтях, але і до фізичних осіб, що здійснюють комерційну діяльність, за умови, що їхні доходи не відносяться до доходів, оподатковуваних на умовах, визначених спеціально (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно. Конвенцію ратифіковано Законом № 433/96-ВР від 29.10.96 р. Стаття 7 - Прибуток від підприємницької діяльності).

Отже, для ефективного застосування як на теоретичному, так і на практичному рівнях податкових угод, Типові конвенції оперують певними категоріями та поняттями. Саме їхній категоріально-понятійний апарат усуває першопочаткові колізії у регулюванні міжнародних податкових відносин. Тому безпосередньо у них розкриваються такі основні поняття як:

- особи, до яких застосовується угода (резиденство – місце проживання, знаходження з погляду оподаткування);
- податки, на які поширюється угода;
- договірна держава (для встановлення територіальних меж поширення податкової юрисдикції);

- підприємство (“компанія” – стандартне формулювання визначає підприємство як “постійне представництво, у якому цілком чи частково ведеться діяльність цього підприємства”);

- компетентний орган;

- окремі види доходів, що по-різному регламентуються і тлумачаться в національних податкових системах: дивіденди, відсотки, нерухоме і рухоме майно, міжнародні перевезення, підприємницька діяльність.

Отже, спираючись на результати дослідження, одержані у даному розділі, можна зробити наступні висновки. Міжнародна угода з питань оподаткування являє собою договір між державами чи іншими суб'єктами міжнародного права (які мають право виступати від імені держави), що встановлюють взаємні права і обов'язки в сфері міжнародних податкових відносин.

Міжнародна податкова угода про усунення подвійного оподаткування зазвичай складається з трьох частин: у першій частині встановлюється сфера дії угоди, у другій - визначаються податкові режими, у третій - передбачаються методи і порядок виконання угоди.

Сфера дії, що визначається договорами про усунення подвійного оподаткування, включає: по-перше, осіб, до яких застосовуються норми договору; по-друге, податки, на які розповсюджуються положення конкретних договорів; по-третє, територію, на якій чи стосовно якої діє договір (це перша частина).

В другу частину включені статті, що регулюють межі юрисдикції кожної країни по обкладанню конкретних видів доходів і капіталів (майна). Крім того, сюди ж включені статті, що дають визначення деяких термінів, застосовуваних в угоді.

У третій частині згруповані статті, що визначають порядок відносин і співробітництва між компетентними органами по виконанню угоди. Там також міститься дуже важлива стаття про узгоджений між сторонами метод усунення подвійного оподаткування і статті про набуття і припинення чинності угоди.

Міжнародні податкові угоди можна класифікувати, беручи за критерій їх зміст:

1. Акти, що встановлюють загальні принципи оподаткування;
2. Власне податкові угоди;

3. Міжнародні договори, в яких поряд з іншими вирішуються податкові питання.

Зразком та юридичною основою для укладення двосторонніх та багатосторонніх угод та конвенцій з податкових питань у міжнародній практиці застосовуються дві основні моделі податкових договорів: модель Організації Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) та модель Організації Об'єднаних Націй (ООН).

В основі першої (модель ОЕСР) з них покладена “модель договору про запобігання подвійного оподаткування доходів від праці та капіталів”. В основу її закладений принцип резидентства, відповідно до якого держава походження доходу уступає значну частину податку з цього доходу на користь країни резидентства особи, яка одержує дохід. У моделі ООН повніше використовується принцип територіальності, який передбачає оподаткування всіх доходів, які утворилися на території країн, які розвиваються.

Саме категоріально-понятійний апарат Типових конвенцій усуває першопочаткові колізії у регулюванні міжнародних податкових відносин. Тому безпосередньо у них розкриваються такі основні поняття такі, як: особи, до яких застосовується угода (резиденство – місце проживання, знаходження з погляду оподаткування); податки, на які поширюється угода; договірна держава (для встановлення територіальних меж поширення податкової юрисдикції); підприємство (“компанія” – стандартне формулювання визначає підприємство як “постійне представництво, у якому цілком чи частково ведеться діяльність цього підприємства”); компетентний орган; окремі види доходів, що по-різному регламентуються і тлумачаться в національних податкових системах: дивіденди, відсотки, нерухоме і рухоме майно, міжнародні перевезення, підприємницька діяльність.

Отже, в Типових податкових конвенціях подана якнайчіткіша регламентація осіб, на які поширюється конвенція, видів доходів та умов, за яких діють норми конвенції (угоди).

РОЗДІЛ 3. МЕХАНІЗМ УСУНЕННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Способи усунення міжнародного подвійного оподаткування: поняття та види

Питання подвійного оподаткування торкаються національних фіскальних інтересів, інтересів міжнародних організацій (з питань встановлення глобальної економічної гармонії), приватних комерційних інтересів. Врегулювати проблему міжнародного подвійного оподаткування можна за трьома напрямками:

по-перше, усі країни повинні прийняти один принцип оподаткування – резиденства або територіальності. На практиці цього досягти важко, бо кожна країна, користуючись своїм податковим суверенітетом, намагається отримати додаткові податкові надходження до свого бюджету за рахунок усіх можливих джерел доходів, тому принципи резиденства та територіальності застосовуються в комбінації;

по-друге, прийняття державою внутрішніх законодавчих актів щодо врегулювання подвійного оподаткування в односторонньому порядку (система податкових кредитів та податкових зарахувань);

по-третє, врегулювання проблеми міжнародного подвійного оподаткування шляхом укладення міжнародних податкових угод.[37]

Вирішення проблеми вимагає координації національних податкових політик держав на міжнародному рівні, тому, як правило, другий (односторонній) та третій (багатосторонній) напрямки застосовуються в поєднанні; національне законодавство встановлює свої пільги, а в міжнародних податкових угодах регулюються окремі випадки подвійного оподаткування.

Отже, міри по усуненню міжнародного подвійного оподаткування встановлюються як в національному законодавстві держав (одностороннє усунення багаторазового оподаткування), так і в укладених ними міжнародних податкових угодах (багатостороннє усунення багаторазового оподаткування)[37]

Одностороннє усунення міжнародного подвійного оподаткування, втілюється в національному законодавстві держав і воно, як правило, проголошує принцип одноразовості оподаткування: один і той же об'єкт оподаткування може обкладатися податком одного виду тільки один раз за, визначений законом, період оподаткування. Цей же принцип застосовується і в міжнародному оподаткуванню.

Національне законодавство передбачає заходи по усуненню юридичного подвійного оподаткуванню тільки для своїх резидентів. Тому вирішення даної проблеми можливе в односторонньому порядку. Для цього країна постійного місцеперебування платника податків може дозволити йому при виконанні податкових зобов'язань враховувати податки, сплачені ним за рубежом. Однак це може привести до невиправданих утрат бюджету, а також різного роду махінаціям з боку несумлінних платників податків. Крім того, у цьому випадку країна постійного місцеперебування виступає наче донором тієї країни, де її громадянин (чи підприємство) здійснює діяльність. Ст. 18 Закону України “Про систему оподаткування” дане питання врегульовує таким чином:

1. Сума доходу або прибутку, одержана юридичними особами, їх філіями, відділеннями за кордоном, включається до загальної суми доходу (прибутку), що підлягає оподаткуванню в Україні, і враховується при визначенні розміру податку. Суми податку на доход (прибуток), одержані за межами території України, її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, сплачені юридичними особами, їх філіями, відділеннями за кордоном відповідно до

законодавства іноземних держав, зараховуються під час сплати ними податку з доходів (прибутку) в Україні. При цьому розмір зараховуваних сум не може перевищувати суми податку з доходів (прибутку), що підлягає сплаті в Україні, стосовно доходу (прибутку), одержаного за кордоном.

2. Доходи, одержані за межами України фізичними особами з постійним місцем проживання в Україні, включаються до складу сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні. Суми податку з доходів фізичних осіб, сплачені за кордоном відповідно до законодавства іноземних держав громадянами з постійним місцем проживання в Україні, зараховуються під час сплати ними податку з доходів фізичних осіб в Україні. При цьому розмір зараховуваних сум податку з доходів, сплачених за межами України, не може перевищувати суми податку з доходів фізичних осіб, що підлягає сплаті цими особами в Україні.

3. Суми податку на нерухоме майно (нерухомість), сплачені за кордоном відповідно до законодавства іноземних держав фізичними особами, які постійно проживають в Україні, за об'єкти, що знаходяться за її межами, зараховуються під час сплати ними податку на об'єкти в Україні. При цьому розмір зарахованих сум податку, сплачених за межами України, не може перевищувати суми, що підлягає сплаті цими особами в Україні[3].

Але частина 4 цієї статті зазначає, що зарахування сплачених за межами України сум податків, зазначених у частинах першій-третьій цієї статті, провадиться за умови письмового підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави щодо факту сплати податку та наявності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку.

Таким чином, національне законодавство здатне лише частково вирішити проблему міжнародного подвійного оподаткування.

Багатостороннє (двостороннє) усунення міжнародного подвійного оподаткування, яке втілюється в міжнародних податкових угодах, на відміну від національного законодавства, направлене на усунення міжнародного подвійного оподаткування за будь-якої ситуації, при наявності якої виникає таке оподаткування.

Узагальнення змісту податкових угод дозволяє зробити висновок про те, що такі меті відповідають три їхні інститути[62] :

1. Інститут визначення резидентства;
2. Інститут обмеження податкової юрисдикції держав;
3. Інститут методів усунення подвійного оподаткування.

За допомогою інституту визначення резидентства договірні держави вирішують проблему одночасного повного податкового обов'язку особи, тобто національні законодавства декількох держав признають платника податку своїм резидентом і відповідно він несе необмежену податкову відповідальність перед кожною із держав. В податкових угодах, зокрема в угодах про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна, встановлюються критерії, у відповідності до яких особа визнається резидентом тільки однієї з договірних держав.

Інститут обмеження податкової юрисдикції держав представляє собою сукупність колізійних норм, які повністю або частково відсилають вирішення конкретних питань до законодавства однієї з договірних держав. Цей інститут в основному використовується для вирішення ситуації, за якої у резидента однієї держави виникає об'єкт оподаткування на території іншої держави, і обидві держави стягують податок з цього об'єкту оподаткування. Ряд угод обмежують податкову юрисдикцію договірних держав у відношенні як нерезидентів, так і резидентів. Важливе правило угод полягає в тому, що перелік об'єктів оподаткування, які можуть обкладатися державою нерезидентства платника податку, являється вичерпним. Це правило зазвичай міститься в статті "Інші доходи", яка встановлює, що доходи резидента договірної держави, незалежно від джерела їх виникнення, про які не йдеться у попередніх статтях Конвенції (угоди), оподатковуються тільки в цій державі[9].

Інститут методів усунення подвійного оподаткування в міжнародних угодах включає такі методи: кредит щодо іноземного податку; звільнення; посилення на національне законодавство; захист податкових переваг; іноземні податки, що кредитуються[29].

При практичному використанні норм міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування слід врахувати наступне:

1. в кожній угоді визначені конкретні види податків, на які розповсюджується дана угода;
2. в кожній угоді визначені основні терміни і категорії, що використовуються, значення яких може відрізнятися від схожих термінів і категорій, що застосовуються в інших угодах;
3. в кожній угоді встановлений порядок оподаткування основних видів доходів і уникнення подвійного оподаткування;
4. в Україні існує механізм застосування правил міжнародних угод, що введений нормами внутрішнього податкового законодавства (відповідний порядок застосування норм угоди може існувати і в країні, що уклала угоду з Україною). Необхідно зауважити і наступне, податкова конвенція (угода), як і будь-який міжнародний договір, обов'язкова для виконання тільки тими державами, що її підписали. Таким чином, податкова угода створює зобов'язання однієї держави щодо іншої з питань оподаткування. Тобто, якщо одна держава порушує положення податкової конвенції, то тільки та держава, яка уклала з нею угоду, має підстави для вжиття відповідних заходів.

У сфері нормативного регулювання питання уникнення міжнародного подвійного оподаткування простежується два аспекти:

по-перше, теоретично країна може не укладати податкових конвенцій, а замість цього забезпечити відповідність в усіх відношеннях національного податкового законодавства положенням податкової конвенції, укладеної іншою державою[20]. У такий спосіб дана держава буде дотримуватися своїх договірних зобов'язань, зробивши все необхідне, щоб положення її національних податкових законів не суперечили податковим конвенціям (угодам);

по-друге, на практиці майже всі держави виробили інший підхід, відповідно до якого в кожній країні національні податкові закони відрізняються від податкових конвенцій. Це призводить до виникнення суперечностей між положеннями національного податкового законодавства і податкових конвенцій.

Ці протиріччя можуть вирішуватися кількома способами:

- конституційними положеннями, що забезпечують пріоритетність міжнародних податкових угод (статтею 9 Конституції України визначено, що “чинні міжнародні договори, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України”[1].

- положеннями національного податкового законодавства, що віддають перевагу положенням податкової конвенції (ст. 18 Закону України “Про систему оподаткування” передбачає: “Якщо міжнародним договором України, ратифікованим Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що їх містять закони України про оподаткування, то застосовуються правила міжнародного договору”[3].

Оскільки уникнення подвійного оподаткування вирішується шляхом розподілу прав оподаткування між обома державами, то укладення конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування призведе до певних фінансових наслідків, а саме до розподілу доходів бюджетів обох країн. Україна має переважне право оподаткування доходів (прибутків) підприємств, доходів громадян та майна, розташованого на території України (виходячи з аналізу цілого ряду угод і конвенцій про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень, укладених урядом України). Таким чином положення конвенцій (угод) не зачіпають розміру звичайних надходжень до бюджету України від цих видів доходів, одержуваних резидентами іноземної держави в Україні. А от звільнення від оподаткування зарубіжного доходу вимагає від системи оподаткування України і іншої держави певної координованості, яка не завжди має місце в разі відсутності між ними відповідної угоди, але гарантується у разі укладення останньої.

Отже, способи усунення міжнародного подвійного оподаткування знаходять своє втілення у національному законодавстві (одностороннє усунення подвійного оподаткування), і проявляються у прагненні держави одноосібно (без втручання і без співпраці з іншими державами) врегулювати ситуацію щодо усунення подвійного оподаткування. Але національне законодавство здатне лише частково вирішити проблему міжнародного подвійного оподаткування. Багатостороннє (двостороннє)

усунення міжнародного подвійного оподаткування полягає у врегулюванні аналогічної ситуації у сфері співробітництва держав на міжнародному рівні. Таке співробітництво знаходить своє відображення у міжнародних угодах і конвенціях про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на майно і доходи та інших міжнародних податкових угодах.

3.2. Методи врегулювання міжнародного подвійного оподаткування

Міжнародні податкові угоди, які укладені Україною, своєю ціллю мають усунення будь-яких можливих випадків подвійного оподаткування, які можуть виникнути між країнами-партнерами. Саме з такою метою міжнародні податкові угоди передбачають поступове застосування цілого ряду правил і процедур.

Відповідно до Типової моделі податкової конвенції ОЕСР, Україна при укладенні податкових угод притримується трьохрівневої системи усунення подвійного оподаткування[30].

На першому етапі усувається міжнародне подвійне оподаткування, яке виникає із відмінностей в правилах визначення держави резидентства і джерела доходу, які застосовуються в країнах-партнерах[34]. Для таких цілей в угодах включаються статті, які встановлюють виняткове право однієї із договірних сторін на обкладання конкретного виду податку (Ст. 2 Конвенції між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно – Податки“ , на які поширюється конвенція”)[20].

На другому етапі усувається міжнародне подвійне оподаткування, яке залишається після вирішення колізій між нормами, які визначають резидентство і джерело доходу. Таке усунення уже забезпечується в певній мірі внутрішнім (національним) законодавством кожної договірної держави.

Саме тому податкові угоди передбачають приведення внутрішніх норм кожної держави в цій сфері у відповідність одна одній або, рідше, встановлення на договірному рівні нового режиму усунення подвійного оподаткування[44].

З цією метою в угоди про уникнення подвійного оподаткування включають статті, які безпосередньо регулюють шляхи усунення проблеми подвійного оподаткування за допомогою таких методів: метод податкового кредиту; метод податкового звільнення (метод звільнення іноземних податків від оподаткування), метод податкових заліків[44].

На третьому етапі усувається подвійне оподаткування, що виникає з причин існування відмінностей у визначенні доходу, що оподатковується в Договірних державах. Таке подвійне оподаткування, як правило, виникає шляхом проведення акцій, що здійснюються податковими органами в межах їх компетенції перерозподіляти в податкових цілях доходи платників податків[45]. Відповідні права закріплені за податковими органами внутрішнім законодавством більшості держав і підтверджені в статтях угод про підприємницькі прибутки, проценти та роялті[50].

Як зазначалося вище, основними методами, якими оперують угоди про уникнення подвійного оподаткування і попередження ухилень стосовно податків ... є метод податкового звільнення, метод податкового кредиту, метод податкових заліків, метод вирахування і метод податкової скидки. Перший і другий методи проявляються у кількох формах, тому їх можна поділити на кілька видів.

Наочне представлення системи методів податкового звільнення і податкового кредиту можна дати у наступній схемі (рис.3.1)[57].

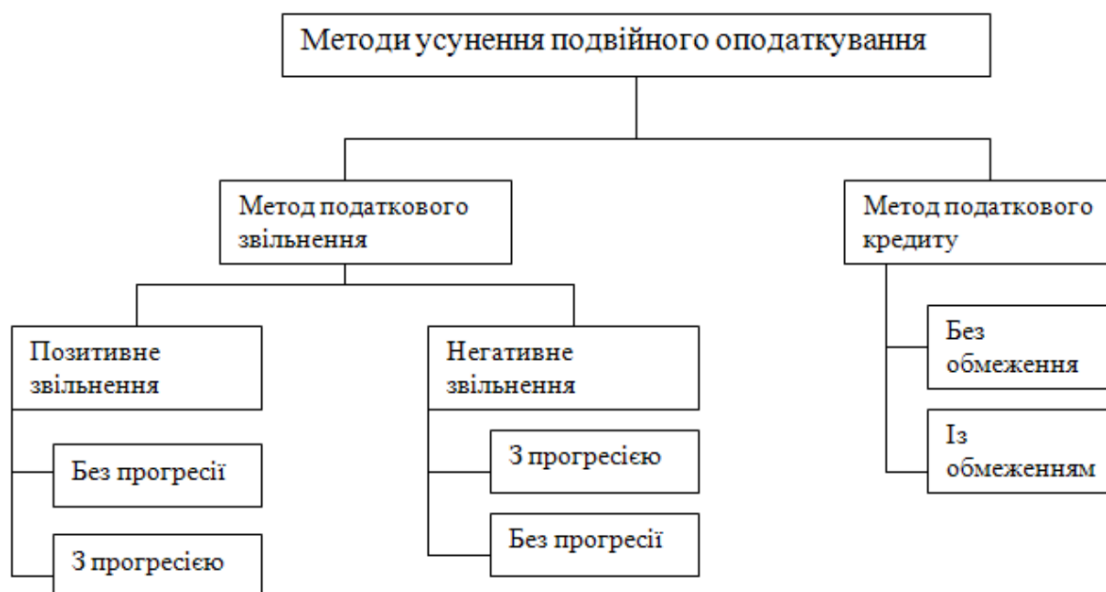


Рис.3.1 Методи усунення подвійного оподаткування.

Джерело: складено за даними [57]

Метод податкового звільнення полягає в тому, що країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні-джерелу такого доходу. В такому разі в країні джерела доходу забезпечується рівність між місцевими і закордонними інвесторами, в той час як для інвесторів країни-експортера капіталу зберігає відмінність податкових режимів для внутрішніх і зовнішніх інвестицій.

Виділяють позитивне і негативне податкове звільнення. Позитивний метод звільнення вважається основним і заключається в тому, що із бази відповідного резидентського податку резиденту надається право вираховувати ту частку об'єкту оподаткування, яка у нього виникла закордоном. Наприклад, загальна сума прибутку (майна) резидента держави складає 100 одиниць, із них 20 одиниць він одержав поза межами держави свого резидентства. Держава, в якій він одержав ці 20 одиниць, стягнула із нього відповідний податок. У відповідності з методом звільнення держава резидентства податкоплатника стягує податок уже не із 100 одиниць, а із 80.

Принцип позитивного звільнення може бути також застосований із прогресією та без прогресії. Різниця цих видів полягає в тому, що при звільненні з прогресією частина об'єкту оподаткування, яка виникла не в межах держави резидентства, не

враховується при вирахуванні податкової бази, але враховується при обрахуванні ставки податку.

Слід відмітити, що деякі держави по відношенню податку на прибуток додатково встановлюють так званий метод негативного звільнення[59]. Він полягає в тому, що при визначенні податкових обов'язків платника податку перед державою його резидентства враховуються витрати, які понесені ним в іноземних державах. Метод негативного звільнення також має два види – без прогресії та із прогресією[60].

При негативному звільненні без прогресії витрати, які платник податку поніс поза державою свого резидентства, можуть бути враховані при обчисленні ставки податку.

Очевидно, що методи і позитивного, і негативного звільнення без прогресії більш вигідні для платників податків, ніж методи звільнення з прогресією.

Законодавство деяких держав (наприклад, Нідерландів) – передбачає так званий глобальний метод звільнення (overall method)[12]. Його суть полягає в тому, що резидент може вирахувати витрати, понесені ним в одній державі свого нерезидентства, із прибутків, одержаних в другій державі нерезидентства, для визначення свого іноземного прибутку.

Метод податкового кредиту – дає право вирахувати суму податків, сплачених за кордоном із суми податкових обов'язків фізичної/юридичної особи в юрисдикції держави її резидентства. Отже, суть цього методу полягає в тому, що в державі резидентства платника податку для визначення податкової бази враховуються всі частини об'єкту оподаткування, які виникли як і в державі резидентства, так і за її межами. Потім із суми податку, яка обчислена із всього об'єкту оподаткування, вираховується сума податку, яка сплачена за кордоном. При цьому розмір зараховуваної суми не може перевищувати суми податку з даної частини об'єкту оподаткування, яка підлягає сплаті в державі резидентства по відповідному об'єкту оподаткування, який виник за кордоном.

Податкові угоди не встановлюють точні правила підрахунку кредиту щодо іноземного податку. Податкові угоди неминуче посилаються на положення національного податкового законодавства держави резидентства з питань кредиту

щодо іноземного податку. Цим вони визнають, що точний механізм звичайно складний і значно відрізняється в державах, особливо у визначенні суми, що буде включена і віднята при підрахунку доходу іноземного джерела[32].

Саме такий метод усунення міжнародного подвійного оподаткування передбачено у більшості Конвенцій та Угод про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Так, наприклад, Конвенція між Урядом України та урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень передбачає в статті 22 – в Україні усунення подвійного оподаткування буде здійснено таким чином: з урахуванням положень законодавства України, що стосуються звільнення податку, сплачуваного за межами України, (які не будуть суперечити головним принципам цього пункту), на шведський податок, сплачуваний за законодавством Швеції та відповідно до цієї Конвенції прямо або шляхом вирахування з прибутку, доходів або майна, джерелом яких є Швеція, буде робитись знижка у вигляді кредиту проти будь-якого українського податку, обчислюваного щодо того ж прибутку, доходу або майна, стосовно яких обчислюється український податок[21].

Однак, при наданні податкового кредиту існують певні обмеження: податковий кредит може бути наданий тільки на суму сплачених за кордоном податків, яка не перевищує рівень оподаткування в державі резидентства фізичної/юридичної особи (звичайний кредит)[42]. Наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та попередження податкових ухилень в п. 2 статті 23 передбачає – 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 оподатковуватись у цій другій Державі, залежно від обставин[3].

Якщо податкові ставки за кордоном вищі, то переплата податків не компенсується, а платник податку несе фінансові втрати. На відміну від звичайного кредиту, метод повного кредиту дозволяє вираховувати всю суму податку, сплачену за кордоном, з суми платника податку[3]. Національне законодавство України

передбачає метод звичайного кредиту для уникнення подвійного оподаткування прибутку юридичних[3] та фізичних осіб.

Метод податкових заліків полягає в тому, що сума податку, сплачена в іноземній юрисдикції згідно принципу територіальності утворення доходів іноземної фізичної/юридичної особи, враховується при обчисленні податкової бази (доходу чи прибутку) в юрисдикції її резидентства[14].

Метод вирахування полягає у тому, коли дві країни, що домовилися, оподатковують дохід, але при умові вирівнювання до рівня податку в державі з меншим розміром податку. Саме такий метод використаний в Конвенції між Кабінетом міністрів України та Урядом Туркменістану “Про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та майно”[15].

Метод податкової скидки розглядає податок, що сплачений за кордоном, в якості витрат, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню[55].

Метод кредиту і скидки дуже подібні, хоча між ними існують принципові відмінності щодо правової природи: кредит зменшує розмір податку, що підлягає сплаті, а скидка зменшує об’єкт оподаткування.

Дані методи є основними, але застосовуються також зниження ставок податку для доходів з іноземних джерел і різні види податкових пільг у вигляді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються. В конкретних угодах дані методи розписуються в статтях “Усунення подвійного оподаткування”. При узгодженні сторони можуть вибирати будь-який із методів в альтернативному порядку чи застосовувати їх різноманітні комбінації. Варто зауважити, що найчастіше застосовується метод податкового кредиту, оскільки він значно знижує можливості міжнародного ухилення від сплати податків[59].

Тому в угоди включають спеціальні норми, що забезпечують певну корекцію доходів у відповідь на правомірні дії іншої сторони. В Типовій конвенції ОЕСР такі норми містяться в статті про асоційовані підприємства, де встановлюється обов’язок іншої країни вносити поправки щодо визначення доходів, що нею оподатковуються відповідно до корекції доходів, що проводиться податковими органами країни-

партнера. Проте така спільна корекція передбачена лише для асоційованих підприємств чи компаній[67].

Для інших випадків передбачений спеціальний порядок “вирішення за взаємною згодою” між компетентними органами (згідно угоди), який поширюється не лише на випадки подвійного оподаткування, а й на будь-які інші випадки оподаткування, що відбулися в розбіжність із укладеною угодою[66]. Таким чином, цей порядок є останнім пунктом реалізації у всьому комплексі передбачених угодою засобів з усунення подвійного оподаткування. Статті “Процедура взаємного узгодження” і “Недискримінація” (про недопущення податкової дискримінації) зі сторони платника податків є найбільш важливими статтями угоди, оскільки забезпечують йому в кінцевому рахунку “міжнародний” захист від повторного чи надмірного оподаткування в іншій країні.

Отже, основною метою укладення податкових угод є усунення міжнародного подвійного оподаткування. Реалізація цієї мети знаходить свій прояв у методах, які безпосередньо передбачаються у конкретних статтях угоди. Такими методами є метод податкового звільнення, метод податкового кредиту, метод податкових заліків, метод вирахування і метод податкової скидки. Застосування даних методів передбачається в логічному і послідовному механізмі, який забезпечує захист платників податків від надмірного податкового тиску, а державним податковим органам надає можливість контролювати суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження у даному розділі можна зробити такі висновки. Проблема міжнародного подвійного оподаткування вирішується (усувається) трьома способами. Перший спосіб полягає у тому, усі країни повинні прийняти один принцип оподаткування (поширення своєї податкової юрисдикції), що в дійсності практично неможливо. Другим – прийняття державою внутрішніх законодавчих актів щодо врегулювання подвійного оподаткування в односторонньому порядку (система податкових заліків і податкових кредитів), оскільки врегулювання на міжнародному рівні існує не із усіма державами. Третім – укладення міжнародних податкових угод.

Одностороннє усунення міжнародного подвійного оподаткування, втілюється в національному законодавстві держав. Багатостороннє (двостороннє) усунення міжнародного подвійного оподаткування, яке втілюється в міжнародних податкових угодах.

Основними методами, якими оперують угоди про уникнення подвійного оподаткування і попередження ухилень стосовно податків ... є метод податкового звільнення, метод податкового кредиту, метод податкових заліків, метод вирахування і метод податкової скидки. Метод податкового звільнення полягає в тому, що країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні-джерелу такого доходу. Метод податкового кредиту – дає право вирахувати суму податків, сплачених за кордоном із суми податкових обов'язків фізичної/юридичної особи в юрисдикції держави її резидентства. Метод податкових заліків полягає в тому, що сума податку, сплачена в іноземній юрисдикції згідно принципу територіальності утворення доходів іноземної фізичної/юридичної особи, враховується при обчисленні податкової бази (доходу чи прибутку) в юрисдикції її резидентства. Метод вирахування полягає у тому, коли дві країни, що домовилися, оподатковують дохід, але при умові вирівнювання до рівня податку в державі з меншим розміром податку. Метод податкової скидки розглядає податок, що

сплачений за кордоном, в якості витрат, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню.

В дійсності застосовуються односторонній і двосторонній способи усунення міжнародного подвійного оподаткування у їх поєднанні, а методи визначаються за взаємною згодою договірних держав.

Міжнародне подвійне оподаткування визнане явищем негативним і не тільки з боку платників податків, але також з боку податкових органів цілого ряду держав. Оскільки воно приводить до надмірного податкового обтяження господарської діяльності, а це створює серйозні труднощі в розвитку міжнародного економічного співробітництва.

Саме тому виникає необхідність як теоретичного осмислення системних якостей сучасного податкового права, так і неможливості реалізації нерозробленості таких понять, що використовуються законодавцем як “подвійне оподаткування”, “усунення подвійного оподаткування”.

Особливостями категорії “міжнародне подвійне оподаткування” є:

1. Ідентичність суб’єктів оподаткування (платників податків);
2. Підпорядкованість цих суб’єктів чи об’єктів податковим юрисдикціям різних держав;
3. Ідентичність об’єкта оподаткування (джерел доходів і самих доходів);
4. Розходження в правилах і методиках обчислення оподатковуваного доходу в різних країнах;
5. Одночасність оподаткування (в один і той же податковий період).

Проаналізувавши особливості та правову природу цього явища, можна визначити міжнародне подвійне оподаткування як - неодноразове обкладання об’єкту оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодження між державами застосування принципів поширення податкової юрисдикції кожної з них.

При регулюванні податкових відносин на міжнародному рівні, держави керуються певними засадами і положеннями, які створюють основу для обкладання платників податків, чия діяльність виходить за межі однієї (національної) держави.

Такими керівними засадами-принципами є принцип територіальності та принцип резидентства. Характерною їх особливістю є те, що вони перебувають у нерозривному зв'язку і тому система оподаткування будь-якої держави базується на комбінації цих двох принципів, які є ключовою ланкою при визначенні сфери поширення податкової юрисдикції держави.

Принцип територіальності являє собою керівне положення, відповідно до якого держава оподатковує тільки ті доходи (чи інші об'єкти оподаткування), що зв'язані з діяльністю, яка здійснюється на її території. Звідси виходить що, якщо доходи одержуються фізичними чи юридичними особами цієї держави за її межами, то вони не включаються до складу оподатковуваних доходів.

Отож, держава вправі поширювати свою податкову юрисдикцію на нерезидента лише в тому випадку, коли у нього виникає об'єкт оподаткування на території цієї держави. Але не слід забувати, що держави при визначенні критеріїв поширення своєї податкової юрисдикції використовують поряд з принципом територіальності ще й інший принцип – резидентства.

Тому, спираючись на результати дослідження можна дати визначення принципу резидентства як такого, що передбачає податкову відповідальність фізичної/юридичної особи за місцем знаходження її податкового доміцилію. Відповідно до цього принципу усі доходи господарюючого суб'єкта, одержані у всіх юрисдикціях здійснення діяльності, оподатковуються державою, в якій фізична/юридична особа являється резидентом.

Дане питання не залишилося і поза увагою законодавця. Тому такі поняття як резидент, постійне представництво нерезидентів в Україні знайшли своє врегулювання як на національному (українському) так і на міжнародному рівні.

Міжнародна угода з питань оподаткування являє собою договір між державами чи іншими суб'єктами міжнародного права (які мають право виступати від імені держави), що встановлюють взаємні права і обов'язки в сфері міжнародних

податкових відносин. Разом з тим варто підкреслити, що міжнародні податкові угоди не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують, якщо це виходить, “м’яке” і надійне стикування двох податкових юрисдикцій, двох національних податкових законодавств. Тому основне правило міжнародних податкових угод полягає в тому, що вони не можуть дати кожній країні більше прав і переваг, чим це передбачено її національним законодавством. Таким чином, у розумному і справедливому вирішенні міжнародних податкових протиріч зацікавлені всі сторони й учасники податкових процедур: як податкові органи і платники податків, так і держави з їхніми політико-соціальними пріоритетами і бюджетними проблемами.

Міжнародна податкова угода про усунення подвійного оподаткування зазвичай складається з трьох частин: у першій частині встановлюється сфера дії угоди, у другій - визначаються податкові режими, у третій - передбачаються методи і порядок виконання угоди.

Сфера дії, що визначається договорами про усунення подвійного оподаткування, включає: по-перше, осіб, до яких застосовуються норми договору; по-друге, податки, на які розповсюджуються положення конкретних договорів; по-третє, територію, на якій чи стосовно якої діє договір (це перша частина).

В другу частину включені статті, що регулюють межі юрисдикції кожної країни по обкладанню конкретних видів доходів і капіталів (майна). Крім того, сюди ж включені статті, що дають визначення деяких термінів, застосовуваних в угоді.

У третій частині згруповані статті, що визначають порядок відносин і співробітництва між компетентними органами по виконанню угоди. Там також міститься дуже важлива стаття про узгоджений між сторонами метод усунення подвійного оподаткування і статті про набуття і припинення чинності угоди.

Міжнародні податкові угоди можна класифікувати, беручи за критерій їх зміст:

1. Акти, що встановлюють загальні принципи оподаткування;
2. Власне податкові угоди (серед яких виділяють: загальні угоди, обмежені угоди, угоди про надання адміністративної допомоги з податкових питань);

3. Міжнародні договори, в яких поряд з іншими вирішуються податкові питання (сюди належать: угоди про основи взаємовідносин між двома державами; договори про дипломатичні і консульські відносини між державами; торгові договори).

Зразком та юридичною основою для укладення двосторонніх та багатосторонніх угод та конвенцій з податкових питань у міжнародній практиці застосовуються дві основні моделі податкових договорів: модель Організації Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) та модель Організації Об'єднаних Націй (ООН).

В основі першої (модель ОЕСР) з них покладена “модель договору про запобігання подвійного оподаткування доходів від праці та капіталів”. В основу її закладений принцип резидентства, відповідно до якого держава походження доходу уступає значну частину податку з цього доходу на користь країни резидентства особи, яка одержує дохід.

Однак, ця модель виявилася неприйнятною для країн, які розвиваються, - адже у випадку її прийняття вони позбавляються значної частини податкових надходжень. Тому, щоб забезпечити надходження доходів від оподаткування транснаціональних корпорацій на користь країн, які розвиваються, ООН розробила і рекомендувала іншу модель типової податкової угоди між індустріально розвинутими країнами і країнами, що розвиваються. У моделі ООН повніше використовується принцип територіальності, який передбачає оподаткування всіх доходів, які утворилися на території країн, які розвиваються.

Отже, для ефективного застосування як на теоретичному, так і на практичному рівнях податкових угод, Типові конвенції оперують певними категоріями та поняттями. Тому безпосередньо у них розкриваються такі основні поняття такі, як:

- особи, до яких застосовується угода (резиденство – місце проживання, знаходження з погляду оподаткування);
- податки, на які поширюється угода;
- договірна держава (для встановлення територіальних меж поширення податкової юрисдикції);

- підприємство (к“омпанія” – стандартне формулювання визначає підприємство як “постійне представництво, у якому цілком чи частково ведеться діяльність цього підприємства”);

- компетентний орган;

- окремі види доходів, що по-різному регламентуються і тлумачаться в національних податкових системах: дивіденди, відсотки, нерухоме і рухоме майно, міжнародні перевезення, підприємницька діяльність.

Враховуючи виникнення нових видів зовнішньоекономічної діяльності, нових форм регулювання та контролю в сфері фіскальних відносин, фактично неможливо передбачити всі ймовірні випадки виникнення міжнародного подвійного оподаткування. Саме тому в податкових конвенціях подана якнайчіткіша регламентація видів доходів та осіб, на які поширюється конвенція; умов, за яких діють її норми.

Отже, врегулювати проблему міжнародного подвійного оподаткування можна на основі трьох способів. Першим із них є те, що усі країни повинні прийняти один принцип оподаткування (поширення своєї податкової юрисдикції), що в дійсності практично неможливо. Наступним кроком є прийняття державою внутрішніх законодавчих актів щодо врегулювання подвійного оподаткування в односторонньому порядку (система податкових заліків і податкових кредитів), оскільки врегулювання на міжнародному рівні існує не із усіма державами. Остаточне врегулювання даної проблеми здійснюється шляхом укладення міжнародних податкових угод. В дійсності застосовуються односторонній і двосторонній способи у їх поєднанні.

Одностороннє усунення міжнародного подвійного оподаткування, втілюється в національному законодавстві держав і воно, як правило, проголошує принцип одноразовості оподаткування: один і той же об’єкт оподаткування може обкладатися податком одного виду тільки один раз за, визначений законом, період оподаткування. Цей же принцип застосовується і в міжнародному оподаткуванні.

Багатостороннє (двостороннє) усунення міжнародного подвійного оподаткування, яке втілюється в міжнародних податкових угодах, на відміну від

національного законодавства, направлене на усунення міжнародного подвійного оподаткування за будь-якої ситуації, при наявності якої виникає таке оподаткування.

Основними методами, якими оперують угоди про уникнення подвійного оподаткування і попередження ухилень стосовно податків ... є метод податкового звільнення, метод податкового кредиту, метод податкових заліків, метод вирахування і метод податкової скидки. Метод податкового звільнення полягає в тому, що країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні-джерелу такого доходу. Метод податкового кредиту – дає право вирахувати суму податків, сплачених за кордоном із суми податкових обов'язків фізичної/юридичної особи в юрисдикції держави її резидентства. Метод податкових заліків полягає в тому, що сума податку, сплачена в іноземній юрисдикції згідно принципу територіальності утворення доходів іноземної фізичної/юридичної особи, враховується при обчисленні податкової бази (доходу чи прибутку) в юрисдикції її резидентства. Метод вирахування полягає у тому, коли дві країни, що домовилися, оподатковують дохід, але при умові вирівнювання до рівня податку в державі з меншим розміром податку. Метод податкової скидки розглядає податок, що сплачений за кордоном, в якості витрат, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню. Ці методи використовуються у міжнародних податкових угодах за згодою договірних держав (комбіновано чи альтернативно).

Отже, на сьогодні говорити про завершеність та досконалість системи та методів усунення подвійного оподаткування на міжнародному рівні недоцільно, зважаючи на різноманітність національних податкових законодавств та різні рівні розвитку економічних систем, проте це є вагомим причиною для пошуку нових форм співробітництва у податковій сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К., 1996.
2. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40.
3. Закон України “Про систему оподаткування” (в редакції Закону № 77/97-ВР від 18.02.97 з наступними змінами та доповненнями) // Відомості Верховної ради України. – 1997. - № 16.
4. Закон України “Про державний кордон України” // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 2.– Ст. 5 (із змінами, внесеними згідно із Законами № 245/96-ВР від 18.06.96. – ВВР. – 1996. - № 37. - Ст.167; № 662-IV від 03.04.2003. – ВВР. – 2003. - № 27.).
5. Закон України від 22.05.97 “Про оподаткування прибутку підприємств” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - №36.
6. Закон України від 27.03.1991 “Про підприємства в Україні” // Відомості Верховної Ради України. – 1991. - №24.
7. Закон України “Про прийняття Четвертої поправки до Угоди Міжнародного валютного фонду // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 41.

8. Закон України “Про правонаступництво України” // Закони України. Офіційне видання. Т. 2.
9. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1996. - № 10.
10. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна (10.02.93) // Вісник податкової служби України. – 1996. - № 4.
11. Угода між Державною податковою адміністрацією України та Міністерством внутрішніх справ Литовської Республіки про співробітництво у сфері боротьби з податковими правопорушеннями // Офіційний Вісник України. - 2019. - №25.
12. Меморандум про взаєморозуміння та співробітництво між Державною податковою адміністрацією України і Службою фіскальної інформації розслідувань / Службою економічних розслідувань Нідерландів // Офіційний Вісник України 2019 - № 25.
13. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 19.06.98 р. // Вісник податкової служби України. – 1998. - № 12.
14. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарія про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень 06.04.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1994. - № 14.
15. Конвенція між Кабінетом міністрів України та Урядом Туркменістану про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та майно // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 3.
16. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Казахстан про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи 07.12.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 45.

17. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 01.06.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. - № 21.
18. Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал. // Відомості Верховної Ради. – 2002. - № 23. Про набуття чинності Конвенції додатково див. Лист Державної податкової адміністрації № 1037/7/12-0117 (v1037225-03) від 21.01.2003 р.
19. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 17-18.
20. Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно // Вісник податкової служби України. – 1998. - № 18.
21. Конвенція між Урядом України та урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1997. - № 2 .
22. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1996. - № 10.
23. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи 16.11.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. - № 42.
24. Угода між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу 20.04.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. - № 16.

25. Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно // Вісник податкової служби України. – 2001. - № 47.
26. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно // Вісник податкової служби України. - 1998. - № 16.
27. Постанова КМУ від 12.09.1997 № 1014 “Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин.”// Офіційний вісник України. – 1997. – 38.23.09.
28. Лист ДПА від 13.12.1999 р. № 7104/6115-1116 // Вісник податкової служби України. – 2003. - № 6
29. Лист ДПА України від 13.12.1999р. № 7104/6/15-1116 // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 17-18.
30. Зведення нормативних актів ЮНЕСКО. – М.. 1991.
31. Baker Ph. Double Taxation conventions and International Tax Law. L., 2020. – P. 360.
32. Ogley A. Principles of International Tax. A Multinational Perspective. L., 2019. – P. 221.
33. Бабурин С.Н. Територія держави: Правові та геополітичні проблеми.— М. — 480с.
34. Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: Дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Чернівецький державний університет ім. Юрія Федьковича. — Чернівці, 2020. — 224с.
35. Бантишев О. Ф., Васирина М. М. Закон про державний кордон України: Науково-практичний коментар / Академія Служби безпеки України. - К., 2017. - 77с.
36. Богун В.П. Правове регулювання розрахунків в іноземній валюті у зовнішньоекономічних відносинах: Дис... канд. юрид. наук: 12.00.04 / НАН України; Інститут економіко-правових досліджень. — 209 арк.

37. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2019. - № 4. – с.33-36
38. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2017. – 392с.
39. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Загальна частина. – Чернівці: Рута. – С.77.
40. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Особлива частина. – Чернівці: ЧДУ, 2017.
41. Георгіца А.З. Сучасний парламентаризм: проблеми теорії та практики. – Чернівці: Рута. – 484с.
42. Гладун Ю. Оподаткування нерезидентів: дивідендів // Вісник податкової служби України. – 2020. - № 2. – С. 11-18.
43. Гладун Ю. Про заснування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2021. - № 10. – С.63.
44. Дернберг Л. Річард. Міжнародне оподаткування. Короткий курс Пров. з англ. - М.: ЮНІТІ, 1997. - С. 375с.
45. Дмитрієв В.М. Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування – навіщо вони і як із нею працювати // Податковий вісник. - 2017. - № 12. - С. 57-62.
46. Заєць А.П. Правова держава в контексті новітнього українського досвіду. - К.: Парламентське видавництво, 2019.
47. Задзвонова Л.А., Фомін Ф.Ф. Податки та оподаткування: Навчальний посібник. - К.: Видавництво Європейського університету, 2019. - 265с.
48. Запольський С.В. Оподаткування як правового регулювання. Проблеми вдосконалення радянського законодавства // Праці ВНИИСЗ.- М., 1987. - №38.
49. Ісаханова Н.І. "Міжнародно-правове регулювання зовнішньоекономічних зв'язків України з державами-учасниками СНД": Дис... канд. юрид. наук: 12.00.13 /

Інститут міжнародних відносин Київського ун-ту ім. Тараса Шевченка. — К., 2014. — 193л.

50. Карпов В.В. Устранение двойного налогообложения. — М., 1997.
51. Кашін В.А. Міжнародні податкові угоди - М.: Міжнародні відносини, 1983. - 243с.
52. Кетов А.Х. Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування та використання переваг територій із пільговим податковим режимом. - М.: ІНІОН, 2018. - 16с.
53. Козирін О.М. Податкове право розвинених країн: питання теорії та практики. - М.: Манускрипт, 2012.
54. Коментар до Конституції України / За ред. В.Ф. Опришко. — К., 1996. — 376с.
55. Костенко Ю.О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. — Х., 2021. — 19с.
56. Кулик М. Про побудову несуперечливої моделі делімітації морських просторів у сучасному міжнародному праві // Право України. — 2019. - № 9. — С. 89-92.
57. Кучеров І.І. Міжнародне податкове право та його джерела // Міжнародне публічне та приватне право. - 2018. - № 2. - 15-17.
58. Кучерявенко Н.П. Податкове право: Підручник. Харків: Легас, 2018. - С. 58, 81-82.
59. Лабутічев І.В. Умова недискримінації у міжнародних договорах про усунення подвійного оподаткування // Податковий вісник. - 2011. - № 2. - С. 11-13.
60. Ларютіна І.А. Подвійне оподаткування юридичних // Господарство право: дод. - М., 2019. - № 12. - С. 45-52.
61. Ларютіна І.А. Міжнародне податкове право // Київський журнал міжнародного права, 2019. - № 4. - С.100.
62. Латковська Т.О. Проблеми подвійного оподаткування. — Міжнародна наукова конференція "Фінансово-правова доктрина постсоціалістичної держави". — Чернівці, 22-24 вересня 2003 року // Фінансово-правова доктрина постсоціалістичної держави. Збірник наукових доповідей та повідомлень. Випуск 1. - Чернівці: Рута, 2013. - 3 278-288.

63. Локатарьова Є.В. Міжнародне оподаткування та офшорні центри / Ю.Г. Козак (ред.). - О.: АстроПрінт, 1999. - 148с.
64. Міжнародне право // За ред. Г.І. Тункіна. М: Юрид. літ., 1994. С. 365.
65. Міжнародне громадське право: Зб. док. - М., 1996. - Т. 1. - 570с.
66. Міжнародних валютно-фінансових та кредитних відносин: Навч. / За ред. В.В. Круглова. - М, 2016. - 432с.
67. Міжнародне оподаткування. / Під ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпи. - Київ, - 2013.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ЧИННИХ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ УКРАЇНИ

про уникнення подвійного оподаткування

(в хронологічному порядку)

№	Назва міжнародного договору	Дата набрання чинності
1	Угода між Урядом СРСР і Урядом Іспанії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	07.08.1986
2	Угода між Урядом СРСР і Урядом Японії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	27.11.1986
3	Угода між Урядом СРСР і Урядом Малазії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	01.07.1988
4	Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податкових ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна	11.08.1993
5	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень	24.03.1994
6	Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків стосовно податків на доходи і майно	30.01.1995
7	Угода між Україною і Республікою Узбекистан про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	25.07.1995
8	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень	27.05.1996
9	Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень	04.06.1996
10	Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень	24.06.1996
11	Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно	21.08.1996
12	Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна	22.08.1996
13	Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Норвегія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і на майно	18.09.1996
14	Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно	04.10.1996
15	Угода між Урядом України та Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно	18.10.1996
16	Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно	02.11.1996
17	Угода Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно	19.11.1996

18	Угода між Урядом України і Урядом Соціалістичної Республіки В'єтнам про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал	19.11.1996
1	Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно	21.11.1996
20	Конвенція між Урядом України і Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно	22.11.1996
21	Конвенція між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно	24.12.1996
22	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Казахстан про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи	14.04.1997
23	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень	03.10.1997
24	Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу	17.11.1997
25	Конвенція між Урядом України і Урядом Литовської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно	25.12.1997
26	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно	14.02.1998
27	Угода між Урядом України і Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно	29.04.1998
28	Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи	09.11.1998
29	Угода між Урядом України і Урядом Республіки Македонія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на капітал	23.11.1998
30	Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно	25.02.1999
31	Конвенція між Урядом України і Урядом Грузії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно	01.04.1999
32	Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно	20.04.1999
33	Угода між Урядом України і Урядом Киргизької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доходи і капітал	01.05.1999
34	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно	20.05.1999
35	Угода між Урядом України і Урядом Республіки Хорватія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно	01.06.1999
36	Угода між Урядом України і Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від сплати податків	03.08.1999
37	Конвенція між Урядом України і Урядом Туркменістану про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на майно	21.10.1999
38	Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно	01.11.1999
39	Конвенція між Урядом України і Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал	05.06.2000

40	Конвенція між Урядом України та Урядом Азербайджанської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доход і майно	03.07.2000
41	Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно	21.07.2001
42	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Індія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал	31.10.2001
43	Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал	29.11.2001
44	Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал	26.02.2002
45	Конвенція між Урядом України і Урядом Арабської Республіки Єгипет про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно	27.02.2002
46	Конвенція між Україною і Португальською Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал	11.03.2002
47	Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Республіки Корея про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та майно	19.03.2002
48	Конвенція між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень	25.02.2003
49	Угода між Україною і Республікою Таджикистан про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків на доходи і капітал	01.06.2003
50	Конвенція між Україною і Ліванською Республікою про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал	06.09.2003
51	Конвенція між Урядом України і Урядом Грецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно	26.09.2003
52	Угода між Кабінетом Міністрів України та Урядом Держави Кувейт про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал	22.02.2004
53	Угода між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал	09.03.2004
54	Угода між Урядом України і Урядом Сирійської Арабської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи	04.05.2004
55	Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Алжирської Народної Демократичної Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень	01.07.2004
56	Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Таїланд про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи	24.11.2004
57	Конвенція між Кабінетом Міністрів України та Урядом Південно Африканської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи	23.12.2004
58	Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал	20.04.2006
59	Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи	26.04.2006
60	Угода між Кабінетом Міністрів України і Урядом Монголії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал	03.11.2006

61	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Словенія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал	25.04.2007
62	Конвенція між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і капітал	09.10.2008
63	Конвенція між Урядом України і Урядом Йорданського Хашимітського Королівства про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал	23.10.2008
64	Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Марокко про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи	30.03.2009
65	Угода між Урядом України і Урядом Республіки Сінгапур про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи	18.12.2009
66	Конвенція між Україною і Великою Соціалістичною Народною Лівійською Арабською Джамагірією про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи	31.01.2010
67	Конвенція між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Пакистан про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи	30.06.2011
68	Конвенція між Урядом України та Урядом Королівства Саудівська Аравія про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал і Протокол до неї	01.12.2012
69	Конвенція між Урядом України і Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протокол до неї	06.12.2012
70	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і Протокол до неї	07.08.2013
71	Конвенція між Урядом України та Урядом Ірландії про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та доходи від відчуження майна	17.08.2015
72	Конвенція між Урядом України і Урядом Великого Герцогства Люксембург про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал	18.04.2017
73	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Мальта про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи	28.09.2017
74	Угода між Урядом України та Урядом Держави Катар про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи	09.04.2019

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
здобувача вищої освіти Державного податкового університету групи МЕМ-20-1'
Шаповалової Наталії Олександрівни
на тему: «Врегулювання міжнародного подвійного оподаткування», поданої
на одержання другого (магістерського) рівня освіти за спеціальністю
292 «Міжнародні економічні відносини»

Кардинальні зміни, які відбуваються в зовнішній політиці України та її економічному співробітництві, спрямовані на інтегрування в світове господарство і розвиток взаємовигідної співпраці на міждержавному рівні. І на цьому рівні важливим завданням є удосконалення податкової системи України. А це вимагає розроблення цілого ряду спеціальних питань у сфері міжнародного оподаткування. Пріоритетне місце в сфері податкового співробітництва займає специфічне явище міжнародних відносин – міжнародне подвійне оподаткування.

Така співпраця необхідна як у рамках багатостороннього, так і двостороннього міжнародного договірної регулювання. Саме воно спрямоване на усунення різноманітних перешкод економічної інтеграції, серед яких податкова сфера займає одне з перших місць. Тому двосторонні (багатосторонні) угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування гарантують забезпечення єдиного системного підходу до усунення міжнародного подвійного оподаткування за відмінних податкових систем. І таке договірне регулювання виступає основою для співробітництва компетентних органів договірних держав у цій сфері.

Структура представленої випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи обґрунтована логікою вирішених задач і дає змогу досить повно розкрити характер дослідження. Можна зробити висновок про те, що автором правильно визначено мету, напрямки та методи дослідження. Аналіз основних положень випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи дає підставу для висновку про те, що це є закінчена наукова робота, виконана автором на високому теоретичному і практичному рівнях.

Робота включає вступ, три розділи з підрозділами, висновки, список використаних джерел.

Перший розділ присвячено дослідженню теоретичних засад міжнародного подвійного оподаткування. У другому розділі проаналізовані практичні аспекти міжнародного подвійного оподаткування. У третьому розділі розглянуті механізми усунення міжнародного подвійного оподаткування.

До важливих положень роботи слід віднести методи та механізми усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Поряд з позитивними сторонами дослідження робота має певні недоліки, а саме, автором недостатньо використано статистичні методи та моделі при оцінці сучасного стану врегулювання міжнародного подвійного оподаткування.

На підставі викладеного, пропонується оцінити випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу Шаповалової Наталії Олександрівни на “добре” 80 В.

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Професор кафедри міжнародних економічних відносин Державного податкового університету, доктор економічних наук, професор



Н. В. Стежко

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти Шаповалової Наталії Олександрівни після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «19» січня 2023 №2 допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри міжнародних економічних відносин,
доктор економічних наук, професор



Н.В. Стежко

РЕЦЕНЗІЯ

на кваліфікаційну магістерську роботу

здобувача вищої освіти Державного податкового університету

Шаповалової Наталії Олександрівни

Врегулювання міжнародного подвійного оподаткування

Актуальність теми. Кардинальні зміни, які відбуваються в зовнішній політиці України та її економічному співробітництві, спрямовані на інтегрування в світове господарство і розвиток взаємовигідної співпраці на міждержавному рівні. І на цьому рівні важливим завданням є удосконалення податкової системи України. А це вимагає розроблення цілого ряду спеціальних питань у сфері міжнародного оподаткування. Пріоритетне місце в сфері податкового співробітництва займає специфічне явище міжнародних відносин – міжнародне подвійне оподаткування.

Наукова новизна даної роботи полягає у вирішенні проблеми міжнародного подвійного оподаткування. Проблема міжнародного подвійного оподаткування вирішується (усувається) трьома способами. Перший спосіб полягає у тому, усі країни повинні прийняти один принцип оподаткування, що в дійсності практично неможливо. Другим – прийняття державою внутрішніх законодавчих актів щодо врегулювання подвійного оподаткування в односторонньому порядку (система податкових заліків і податкових кредитів), оскільки врегулювання на міжнародному рівні існує не із усіма державами. Третім – укладення міжнародних податкових угод. У роботі обґрунтовано місце України в системі міжнародного оподаткування. Отже, тема магістерської роботи є досить актуальною та значущою.

Якість проведеного аналізу проблеми, та табличного матеріалу. На достатньо високому рівні для такого роду наукових робіт здійснено дослідження даної теми роботи. Для аналізу міжнародного подвійного оподаткування було проведено детальний аналіз міжнародних податкових угод. Текстовий та табличний матеріал містить поглиблену інформацію досліджуваної теми. Були коректно підібрані методи та методики, що відповідають умовам дослідження. Структура роботи повністю відповідає завданню з підготовки магістерського наукового дослідження.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, МФУ України. Цінність наведених у роботі пропозицій полягає у комплексному підході до вивчення понять міжнародного подвійного оподаткування та методів його врегулювання.

До недоліків роботи можна віднести не досить детальний розгляд врегулювання міжнародного подвійного оподаткування в інших країнах. Проте вказаний недолік не впливає на позитивне оцінювання роботи.

Загальний висновок і оцінка роботи. У роботі було детально розкрито проблематику обраного напрямку, описано наявні проблеми та надано практичні рекомендації щодо їх вирішення. На підставі викладеного матеріалу, магістерська кваліфікаційна робота виконана у відповідності з завданням із дотриманням всіх вимог. Робота заслуговує оцінки «добре», а її автор Шаповалова Наталія Олександрівна – присвоєння кваліфікації «магістра» з міжнародних економічних відносин.

Рецензент д.е.н., доцент,
завідувач кафедри економіки,
підприємництва та економічної безпеки


(підпис, М.П.)

Л.В. Слюсарева

« 10 » 01 2023 р.



Державний податковий університет	
Підпис	засвідчую:
Начальник відділу роботи з персоналом	
« 10 »	20 01 р.

Навчально-науковий інститут економічної безпеки та митної справи

Кафедра міжнародних економічних відносин

ДОВІДКА
про перевірку курсової/випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи на
академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Шаповалова Наталія Олександрівна

Курс/група _____ МЕМЗ-21-1 _____

Тема курсової/випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«ВРЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ»

П. І. Б. наукового керівника

Стежко Н.В.

Дата захисту

08.06.2023

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 76,2 %
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 23,8 %, цитат 0,73 %.

Провідний
фахівець



Рябенко М.С.