План

Вступ

1. Правова природа міжнародного подвійного оподаткування

1.1 Поняття та правова природа міжнародного подвійного оподаткування, його особливості

1.2 Принципи, що застосовуються при усуненні міжнародного подвійного оподаткування

1.2.1 Принцип територіальності

1.2.2 Принцип резидентства

2. Міжнародні податкові угоди в сфері усунення міжнародного подвійного оподаткування

2.1 Поняття міжнародних податкових угод та їх правова природа

2.2 Види міжнародних податкових угод

2.3 Категоріально-понятійний апарат Типових конвенцій у сфері усунення міжнародного подвійного оподаткування та їх структура

3. Механізм усунення міжнародного подвійного оподаткування.

3.1 Способи усунення міжнародного подвійного оподаткування: поняття та види

3.2 Методи усунення міжнародного подвійного оподаткування

Висновки до розділу

Висновки

Список використаних джерел та літератури

**подвійний оподаткування міжнародний угода**

**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 створення нової 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 договірного 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 договірного регулювання та уникнення такого явища як міжнародне подвійне оподаткування.

Все це свідчить про актуальність проблем, пов’язаних із правовим регулюванням усунення міжнародного подвійного оподаткування.

**Теоретичною базою для дослідження** послужили роботи вчених: В.Л. Андрущенка, В.А. Дадалка, М.М. Дем чука, В.Ф. Опришка, А.І. Погорлецького, К.Є. Румянцевої, С.Ф. Сутиріна, А.М. Козиріна, М.П. Кучерявенка, І.Г. Русакової, А.В. Тол кушкіна, Д.Г. Черника, Р.О. Гаврилюк, В.А. Кашина, М.Г. Скачкова, Л.М.Ентіна, Г.П. Толстопятенко, Р.Л. Дернберга, С.Г. Пепеляева, Е.А. Ровинського, Н. Падейського, М.Я. Азарова та ін.

**Джерельною базою** роботи є чинне українське законодавство, міжнародно-правові документи, публікації, статті, повідомлення та статистичні дані про участь України в міжнародному співробітництві з питань оподаткування.

**Ступінь наукової розробки**. Дослідженням проблем правового регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування безпосередньо займалися В.А. Кашин[[1]](#footnote-1), С.Ф. Сутирін, А.І. Погорлецький[[2]](#footnote-2), А.В. Тол кушкін[[3]](#footnote-3), М.П. Кучерявенко[[4]](#footnote-4), Р.О. Гаврилюк[[5]](#footnote-5), А.В. Перов[[6]](#footnote-6), Г.П. Толстопятенко[[7]](#footnote-7), Р.Л. Дернберг[[8]](#footnote-8), В.А. Дадалко[[9]](#footnote-9). Проте положення та висновки досліджень цих учених ґрунтувалися на загальній характеристиці міжнародних податкових угод й аналізувалися крізь призму обмеженої сфери відносин: міжнародна економіка; відносини за участю іноземного елементу; територіально обмежені податкові відносини в межах національних податкових юрисдикцій окремих держав; дії норм податкового права в просторі та за колом осіб. Жоден із дослідників не окреслює сукупності правовідносин, пов’язаних із оподаткуванням, що виходить за межі однієї податкової юрисдикції.

**Об’єктом дослідження** виступають суспільні відносини, що виникають в сфері оподаткування платників податків, чия діяльність виходить за межі однієї (національної) держави.

**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, міжнародно-правового регулювання співробітництва України з питань уникнення подвійного оподаткування, обґрунтування правових конструкцій та методів, що використовуються в міжнародних податкових договорах України і можливих шляхів вдосконалення законодавства, що регулює ці відносини.

Для досягнення цієї мети поставлені такі завдання:

* визначення правової природи міжнародного подвійного оподаткування, яке включає поняття та особливості даного явища;
* аналіз принципів, що застосовуються при усуненні міжнародного подвійного оподаткування, зокрема принципів територіальності і резидентства;
* виявлення закономірностей та тенденцій договірного регулювання (нормативного закріплення) усунення міжнародного подвійного оподаткування;
* визначення поняття міжнародних податкових угод, їх правової природи, а також аналіз категоріально-понятійного апарату, яким оперують ці угоди;
* виявлення тенденцій та закономірностей механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування, зокрема аналіз способів та методів, які утворюють цей механізм;
* розроблення конкретних пропозицій 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. Основним серед сукупності методів при написанні магістерської роботи був формально-догматичний, з допомогою якого досліджувалася правова природа міжнародного подвійного оподаткування. Найбільш повно в роботі використовувалися такі прийоми формально-догматичного методу, як опис та аналіз нормативного регулювання усунення міжнародного подвійного оподаткування. 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** становлять вперше запропоновані теоретичні положення та висновки з приводу поняття міжнародного подвійного оподаткування, правового регулювання даної проблеми, механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування в умовах інтегрування України у світову систему господарювання.

Наукова новизна полягає також у подальшому розвитку досліджень правової природи міжнародних податкових угод, вдосконаленні теоретичної бази понять, характерних особливостей міжнародного договірного 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.

**Структура і обсяг магістерської роботи**. Складається зі вступу, трьох розділів, які поділяються на дев’ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел.

**1. Правова природа міжнародного подвійного оподаткування**

**1.1 Поняття та правова природа міжнародного подвійного оподаткування, його особливості**

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[[10]](#footnote-10) (на нашу думку, Азаров М.Я. абсолютизує міжнародну правотворчість, називаючи її “законом”, варто було б використати термін “акти”).

Для підтримання певної рівноваги, балансу комерційних інтересів необхідно, щоб національні системи були сумісними, уніфікованими і не створювали перепон для міжнародного бізнесу. Сьогодні, коли до повної податкової гармонізації ще далеко, міждержавні взаємини у податковій галузі, як правило, будуються і значною мірою сприяють вирішенню проблеми оподаткування в міжнародній сфері.

По мірі розвитку і ускладнення норм міжнародного права держави удосконалюють свої національні податкові законодавства, встановлюють правила оподаткування діяльності, яку ведуть на їх територіях 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[[11]](#footnote-11).

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

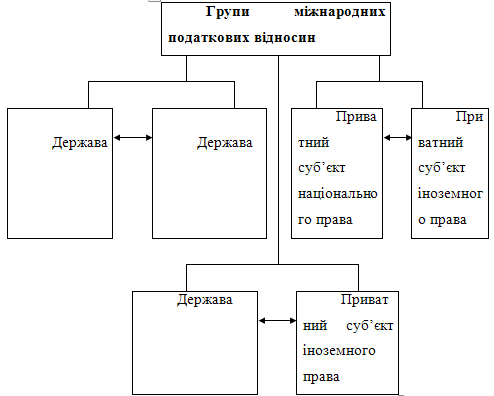
* держави укладають міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування і попередження ухилення від оподаткування;
* при укладенні договорів про надання правової допомоги в податковій сфері;
* при взаємодії компетентних органів держави з питань оподаткування.

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

До міжнародних податкових відносин належать:

1. Відносини між державами з приводу укладення і виконання міжнародних податкових договорів з метою розмежування податкової юрисдикції держав;
2. Податкові відносини між державами та фізичними і юридичними особами других держав (суб’єктами іноземного права), тобто податкові відносини, які зачіпають суверенітет інших держав;
3. Відносини публічного характеру між юридичними і (або) фізичними особами різних держав, які виникають, наприклад, при отримані податковим агентом податку з іноземної особи у джерела виплати[[12]](#footnote-12).

Різноманітність даних відносин можна відобразити у наступній схемі[[13]](#footnote-13):



Рис

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[[14]](#footnote-14). 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)[[15]](#footnote-15). 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.

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[[16]](#footnote-16).

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[[17]](#footnote-17).

Платники податків – це суб’єкти податкових правовідносин, на яких при наявності об’єкта оподаткування покладено визначений комплекс податкових прав та обов’язків, встановлених законодавством[[18]](#footnote-18). 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)[[19]](#footnote-19).

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[[20]](#footnote-20). 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”[[21]](#footnote-21).

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 [[22]](#footnote-22).

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 [[23]](#footnote-23).

Як зазначає М. Загряцков - “література про подвійне оподаткування починається Селігманом; він один із перших, якщо не перший, дав їй теоретичне обґрунтування і він же підвів підсумок роботи спрямованої на усунення подвійного оподаткування.” Подвійне оподаткування (або потрійне, четвертне) конкурентними органами влади, говорить він, є продукт сучасного руху капіталу. “Сучасне багатство носить більш чи менш космополітичний характер; людина, яка проживає в одній державі і має власність в іншій, може бути обкладена по титулу тієї ж самої власності двома державами, які будуть конкурувати одна з одною”[[24]](#footnote-24).

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[[25]](#footnote-25).

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)”[[26]](#footnote-26).

На думку Сутиріна С.Ф. “подвійне юридичне (міжнародне) оподаткування виникає в тих випадках, коли один і той же платник податків обкладається порівнянними (подібними) податками у відношенні того самого об'єкта обкладання (податкової бази) у двох чи більше юрисдикціях за той самий період часу”. І він же зазначає, що подвійне оподаткування - це не арифметичне подвоєння суми податку, а “зайве” збільшення податкового тягаря для платника податків[[27]](#footnote-27).

Автори навчального посібника “Налоги и налогообложение” Перов А.В. та Толкушкін А.В. виділяють подвійне економічне оподат кування і подвійне юридичне оподаткування[[28]](#footnote-28). Згідно їхнього розуміння, подвійне економічне оподаткування – це “ситуація, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його наступних одержувачів”. Це проявляється при оподаткуванні доходу підприємства як самостійного платника і оподаткуванні доходу акціонера при розприділенні прибутку.

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 (на думку тих же авторів) 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”[[29]](#footnote-29).

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”.[[30]](#footnote-30)

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.

Своє бачення даної проблеми дає Азаров М.Я., який водночас виділяє форми подвійного оподаткування. І однією з них є міжнародне подвійне оподаткування – виникає через одночасне застосування принципу резиденства та принципу територіальності декількома країнами щодо одного і того ж доходу платника податків, призводить до збільшення загального податкового тиску на фізичну і юридичну особу, а також порушує критерій податкової справедливості [[31]](#footnote-31).

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”[[32]](#footnote-32), де говориться – сума доходу, отриманого за кордоном зараховується у загальну суму доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні і враховується при визначені 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 [[33]](#footnote-33). 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[[34]](#footnote-34). 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[[35]](#footnote-35).

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)[[36]](#footnote-36). 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)[[37]](#footnote-37). 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 оподатковування, наочне представлення про яке дає наступна схема[[38]](#footnote-38):

Таблиця 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 доход Х, стягнутий за принципом резидентства |

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 оспорює 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”[[39]](#footnote-39). 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 податковим 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[[40]](#footnote-40);
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;
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[[41]](#footnote-41).
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[[42]](#footnote-42).
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.

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[[43]](#footnote-43)). Така увага виправдовується ще й тим, що саме вони є головною основою при визначенні сфери поширення податкової юрисдикції держави.

**1.2.1 Принцип територіальності**

Одним із сутнісних елементів держави є її територія. Як гласить частина 3 статті 2 Конституції України, “територія України в межах існуючого кордону є цілісною і недоторканою”[[44]](#footnote-44).

Територія держави - це частина земної кулі, що належить певному народу та є основою його суверенітету та добробуту. Це зумовлено тим, що держава не може існувати поза територією як сферою здійснення своїх функцій. Податково-правовий простір держави також обмежений. В основі його меж лежать територіальні кордони держави. Згідно статті 1 Закону України “Про державний кордон України” – державний кордон України є лінія і вертикальна поверхня, що проходить по цій лінії, які визначають межі території України - суші, вод, надр, повітряного простору[[45]](#footnote-45). Державний кордон України, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, встановлюється:

1) на суші - по характерних точках і лініях рельєфу або ясно видимих орієнтирах;

2) на морі - по зовнішній межі територіального моря України;

3) на судноплавних річках - по середині головного фарватеру або тальвегу річки; на несудноплавних річках (ручаях) - по їх середині або по середині головного рукава річки; на озерах та інших водоймах - по прямій лінії, що з'єднує виходи державного кордону України до берегів озера або іншої водойми. Державний кордон України, що проходить по річці (ручаю), озеру чи іншій водоймі, не переміщується як при зміні обрису їх берегів або рівня води, так і при відхиленні русла річки (ручаю) в той чи інший бік;

4) на водосховищах гідровузлів та інших штучних водоймах - відповідно до лінії державного кордону України, яка проходила на місцевості до їх заповнення;

5) на залізничних і автодорожніх мостах, греблях та інших спорудах, що проходять через прикордонні ділянки судноплавних і несудноплавних річок (ручаїв), - по середині цих споруд або по їх технологічній осі, незалежно від проходження державного кордону України на воді.

Як переконує світовий досвід, територія держави співвідноситься з податково-правовим простором держави, як загальне з особливим, тобто визначальні характеристики другого детерміновані сутнісними рисами першого [[46]](#footnote-46). Оскільки у науці фінансового права поняття податково-право вого простору держави малодосліджене, а юридичне поняття правового простору держави значно більш вивчене [[47]](#footnote-47), доцільно саме з його допомогою розкрити сутність поняття податково-правового простору держави.

Зауважимо, що юриспруденція не єдина в підходах до тлумачення поняття правового простору. Проте детальне ви вчення праць учених, які досліджують дію права в просторі, переконує, що їм властива спільність поглядів на науковий інструментарій для позначення меж дії різних правових комплексів і передбачуваних ними правових режимів. Зокрема, німецькі вчені К.Цвайгерт і Х.Кьотц[[48]](#footnote-48), російські - Ю. Тихомиров та Н. Чіркін, українські - А.З.Георгіца пропонують викорис товувати поняття: а) для правових сімей — “зони правового впливу”; б) для правових масивів в межах міждержавних відносин – “правовий простір”; в) для правових систем у межах федерації - ”державно-правова територія”; г) для унітарних держав – “правовий простір держави” або “правова територія держави”. Погоджуючись у цілому із запропонованою термінологією та поглядом Гаврилюк Р.О.[[49]](#footnote-49), вважаємо за необхідне зазначити, що для всіх цих випадків адекватно підходить універсальне поняття “правового простору”. Ми поділяємо думку вчених про те, що термін “правовий простір” виступає як універсальна правова категорія, яка дозволяє аналізувати питання співрозмірності нормативних правових ак тів, договірних механізмів у правових відносинах, досліджувати загальне й особливе, межі та обсяги дії правових актів.

Юриспруденції відомі чимало концепцій правового простору. Але жодна з цих концепцій не може бути абсолютизована і визнана єдино правильною для наукового розуміння як території держави, так і її правового простору, оскільки кожна з них є неадекватним, а дещо однобоким відображенням надзвичайно складних явищ суспільної дійсності. Так, в українському державознавстві в теорії права ця проблема вивчалась тільки у досить обмеженому контексті чинності нормативних юридичних актів у просторі, коли з'ясовується їх дія у часі та за колом осіб. При цьому проблематика дії нормативно-правових актів у межах державної території обмежується аналізом, по-перше, питань чинності актів на всій території держави чи на певній її частині та, по-друге, мірою та роллю застосування положень міжнародного права у національній правовій системі[[50]](#footnote-50).

Отже, податково-правовий простір України охоплює систему податків і зборів, податково-правовий режим території держави, ієрархію податково-правових актів з питань оподаткування, що діють на цій території. Податково-правовий простір держави є видовим проявом правового простору державиякявища родового та наділений такими спільними з ним рисами[[51]](#footnote-51):

а) винятковий суверенітет держави над її правовим простором, у т.ч. податково-правовим;

б) безперервність, однорідність і цілісність правового та податково-правового простору держави;

в) територіальна обмеженість першого та другого;

г) їх системно-структурний характер;

д) їх внутрішня єдність;

е) їх зовнішня єдність;

є) їх наступність.

На основі здійсненого аналізу цілком слушною є пропозиція Гаврилюк Р.О. про внесення до проекту Податкового кодексу України статті “Податково-правовий простір України”: “Територія України, над якою Україна має виняткову юрисдикцію що до встановлення, справляння чи стягнення податків, визначає межі податково-правового простору України. Межі по датково-правового простору України є податково-правовим кордоном України. Податково-правовий кордон України збігається з державним кордоном України, за винятком вільних економічних, спеціальних господарських і митних зон. Межі вільних економічних, спеціальних господарських і митних зон є складовою частиною податково-правового кордону України. Статус і територія зазначених зон встановлюються Верховною Радою України відповідно до законів України про вільні економічні, спеціальні господарські та митні зони України. Україна може укладати з державами двосторонні та багатосторонні договори про уникнення зовнішнього подвійного оподаткування та договори, які на ос нові взаємності встановлюють спеціальні податково-правові режими, що передбачають паритетні пільгові умови для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності цих держав”[[52]](#footnote-52).

Принцип територіальності визначається міжнародно-правовим принципом територіального верховенства держави на своїй території. Територіальне верховенство – невід’ємна частина державного суверенітету, його матеріальне втілення, яке означає:

по-перше – влада держави, в тому числі в сфері оподаткування, являється вищою владою по відношенню до усіх осіб, які знаходяться на її території;

по-друге – на території цієї держави виключається дія публічної влади іноземної держави[[53]](#footnote-53).

Як зазначає Гаврилюк Р.О. - однією з найістотніших ознак правового простору держави є **винятковий суверенітет** держави над усією її територією. У статті 2 Конституції України зафіксовано: “Суверенітет України поширюється на всю її територію”[[54]](#footnote-54).

Не зважаючи на певні відмінності у визначеннях категорії “суверенітет” різними групами вчених, неважко помітити спільні ознаки суверенітету, на які вказують дослідники, а саме:

1. повновладдя і верховенство держави внутрі країни;
2. незалежність держави на міжнародній арені;
3. єдність суверенітету держави.

Суверенітет держави означає, що дія норм права на території держави є необмеженою ніким іншим, безумовною і абсолютною. Підписання Україною міжнародно-правових угод і по ширення в такий спосіб на територію України загальновизнаних принципів права і міжнародно-правових норм не є порушенням виняткового суверенітету держави, оскільки згідно зі ст. 9 Конституції України “чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України”. Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України [[55]](#footnote-55).

Виключення з цього принципу можуть бути лише зі згоди держави, яке може виражатися в укладених державою міжнародних договорах чи іншими способами[[56]](#footnote-56).

Відповідно до принципу територіальності держава оподатковує тільки доходи (чи інші об’єкти оподаткування), що зв’язані з діяльністю, яка здійснюється на її території. Якщо доходи одержуються фізичними чи юридичними особами цієї держави за її межами, то вони не включаються до складу оподаткованих доходів [[57]](#footnote-57).

Тобто, у відповідності з цим принципом держава вправі стягувати податок з нерезидента лише в тому разі, коли у нього виникає об’єкт оподаткування на території цієї держави.

Водночас, необхідно відрізняти територіальне верховенство від юрисдикції держави. Територіальне верховенство виражає всю повноту податкової влади держави у всіх її конституційних формах (законодавча, виконавча і судова), але лише в межах її території. Юрисдикція ж держави означає можливість встановити права і обов’язки для осіб, які певним чином зв’язані з даною державою: громадянством, економічною взаємодією та ін.

У зв’язку з цим найбільш важливим є питання визначення території, яка використовується для кваліфікації суб’єктів оподаткування як нерезидентів і резидентів, і на яку поширюється податкова юрисдикція держави по відношенню до нерезидентів.

З приводу даного питання немає єдиного рішення ні в міжнародному праві, ні в законодавстві України. Але, виходячи з аналізу нормативних актів і міжнародних договорів, можна виділити два підходи до визначення території держави в податкових цілях[[58]](#footnote-58).

## **Перший підхід** полягає в тому, що до такої території відноситься тільки так звана державна територія. Державна територія України включає: власне територію, внутрішні води, територіальне море і повітряний простір над ними. А.З. Георгіца зазначає, що державна територія – це частина поверхні земної кулі, що окреслена кордонами держави і яка перебуває під її суверенітетом. ЇЇ складовими елементами є сухопутні, водні, підземні та повітряні простори[[59]](#footnote-59). Звернемося до українського законодавства для того, щоб уяснити деякі з цих понять. Статті 5,6 Закону України “Про державний кордон” зазначають[[60]](#footnote-60), що до:

## територіального моря України належать прибережні морські води шириною 12 морських миль, відлічуваних від лінії найбільшого відпливу як на материку, так і на островах, що належать Україні, або від прямих вихідних ліній, які з'єднують відповідні точки. Географічні координати цих точок затверджуються в порядку, який встановлюється Кабінетом Міністрів України. В окремих випадках інша ширина територіального моря України може встановлюватись міжнародними договорами України, а при відсутності договорів - відповідно до загальновизнаних принципів і норм міжнародного права;

## внутрішніх вод України належать:

* 1. морські води, розташовані в бік берега від прямих вихідних ліній, прийнятих для відліку ширини територіального моря України;
  2. води портів України, обмежені лінією, яка проходить через постійні портові споруди, які найбільше виступають у бік моря;
  3. води заток, бухт, губ і лиманів, гаваней і рейдів, береги яких повністю належать Україні, до прямої лінії, проведеної від берега до берега в місці, де з боку моря вперше утворюється один або кілька проходів, якщо ширина кожного з них не перевищує 24 морських миль;
  4. води заток, бухт, губ і лиманів, морів і проток, що історично належать Україні;
  5. обмежена лінією державного кордону частина вод річок, озер та інших водойм, береги яких належать Україні.

У відповідності з цим підходом законодавство держави не може використовувати континентальний шельф і виняткову економічну зону для визначення статусу суб’єктів оподаткування, а також поширювати на них свою податкову юрисдикцію по відношенню до нерезидентів. Пояснюється цей підхід тим, що континентальний шельф і виняткова економічна зона не входять в державну територію[[61]](#footnote-61). Відповідно до норм міжнародного права, встановлених Конвенцією ООН 1982 року по морському праву, держави володіють лише визначеними суверенними правами на цій території, які в основному зводяться до прав на розвідування, розробку і збереження природних ресурсів цих територій. Ці суверенні права не підлягають розширеному тлумаченню[[62]](#footnote-62).

В якості аргументів на користь цієї точки зору можуть послужити положення договорів про уникнення подвійного оподаткування. Так, деякі з них поширюють податкову юрисдикцію не тільки на її державну територію, але і на континентальний шельф і виняткову економічну зону (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень.)[[63]](#footnote-63). В ряді договорів договірні держави поширюють свою податкову юрисдикцію тільки на континентальний шельф[[64]](#footnote-64). Дані норми можна лише тлумачити як такі, що розширюють податкові юрисдикції держав.

Згідно **другого підходу** вважається, що національне законодавство може використовувати континентальний шельф і виняткову економічну зону для визначення статусу платників податків, а також поширювати на ці території свою податкову юрисдикцію у відношенні нерезидентів. Цей підхід може бути обґрунтований тим, що в Конвенції 1982 року не регулюється статус континентального шельфу і виняткової економічної зони в податкових цілях, тому і можуть застосовуватись загальні норми міжнародного економічного права. Конвенція ООН з морського права 1982 р. в Ст.76 дає таке визначення континентального шельфу: “Континентальний шельф прибережної держави охоплює морське дно і надра підводних районів, які сягають за межі її територіального моря на всьому просторі природного продовження її сухопутної території до зовнішнього кордону підводного краю материка або на відстані 200 морських миль від вихідних ліній, від яких іде відлік ширини територіального моря, коли зовнішній кордон підводного краю материка не сягає на таку відстань.”[[65]](#footnote-65) А на теоретичному рівні під континентальним шельфом розуміють морське дно, включаючи його надра, що сягає від зовнішнього кордону територіального моря до встановлених міжнародним правом меж.[[66]](#footnote-66) Поняття “виключна економічна зона” знайшло своє нормативне закріплення в тій же Конвенції 1982 р. в ст. 55 – представляє собою район, який знаходиться за межами територіального моря і який прилягає до нього.[[67]](#footnote-67)

В Хартії економічних прав і обов’язків держав 1974 року (п.1 ст. 2) встановлено принцип невід’ємного суверенітету держав над їх багатствами і природними ресурсами. У відповідності до цього принципу кожна держава має право регулювати і контролювати іноземні інвестиції, а також діяльність транснаціональних корпорацій в межах своєї національної юрисдикції. Держава має суверенні права на розвідку, розробку та збереження природних ресурсів в винятковій економічній зоні та на континентальному шельфі, тому вона вправі використовувати дані території для визначення податкового статусу осіб, що знаходяться на них і поширювати свою податкову юрисдикцію у відношенні нерезидентів, які мають об’єкти оподаткування на цих територіях. Поширення юрисдикції тільки на континентальний шельф, як передбачено в деяких угодах про уникнення подвійного оподаткування, слід трактувати як обмеження податкової юрисдикції держави.

Отож, варто погодитись, що як і перший так і другий підходи мають свої аргументи і наповнені доказовим матеріалом. Але сама констатація факту не є вирішенням проблеми. І тому, на думку автора, узагальнивши ці аргументи, найбільш правильним був би підхід “компромісу”. Основна суть вище зазначених суверенних прав заключається у можливості держави черпати для себе матеріальні блага саме від розвідки, розробки та збереження природних ресурсів даних територій. Відповідно, держава вправі представляти ці території в користування іноземним державам, юридичним і фізичним особам за плату і іншим чином одержувати вигоду від використання цих територій. При цьому за відсутності спеціального міжнародного договору держава не вправі використовувати дані території для визначення податкового статусу осіб, що знаходяться на них, але вправі стягувати з користувачів природних ресурсів ті податки, які, по суті, носять характер зустрічного представлення за використання природних ресурсів (орендна плата за використання державної власності)[[68]](#footnote-68). В Україні такими податками являються податок на добування корисних копалин і платежі за користування природними ресурсами. Дискусійним залишається і питання про те, чи вправі держава стягувати податок на прибуток з нерезидентів, які ведуть діяльність на даних територіях.

Слід відмітити, що законодавство України не достатньо чітко визначає територію для цілей оподаткування. При укладенні Україною міжнародних договорів по податкових питаннях простежується тенденція розширення податкової юрисдикції по податку на прибуток як на континентальний шельф, так і на виняткову економічну зону. Зокрема, ця тенденція відобразилась в деяких програмних документах: Протоколі країн СНД від 15 травня 1992 року “Про уніфікацію підходу і укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна” (ст. 3).

Із врахуванням обмеженої податкової юрисдикції держави у відношенні нерезидентів одним із найбільш принципових питань міжнародного податкового права є визначення територіальної приналежності об’єктів оподаткування[[69]](#footnote-69). Ця складність в більшості обумовлюється тим, що предмет оподаткування, тобто сукупність фактичних ознак об’єкта оподаткування, не завжди має матеріальне втілення, по якому можна було би визначити його територіальну приналежність.

По фактичним ознакам можна встановити територіальну приналежність тільки тих об’єктів оподаткування, предмет яких, з точки зору цивільного права, кваліфікується як річ[[70]](#footnote-70). Але якщо об’єктом податку на майно іноземних юридичних осіб являються майнові і виняткові права, то по фізичним ознакам визначити територіальну належність об’єкта податку на майно досить важко.

Українське законодавство використовує ряд формальних критеріїв для визначення місця виникнення об’єкта оподаткування. Однак, вибір цих формальних критеріїв досить часто обумовлений можливістю правозастосовчих органів контролювати виникнення об’єкта оподаткування у нерезидентів.

Отже, спираючись на результати дослідження зроблені в даному розділі, можна зробити такі висновки.

Визначення території держави має двояке значення:

1. для кваліфікації осіб в якості резидентів і нерезидентів;
2. для кваліфікації об’єктів оподаткування, як ті, що виникають чи не виникають на території відповідної держави.

За аналогією, **податкову територію** держави можна ви значити як територію, над якою Україна має виняткову юрисдикцію щодо встановлення, справляння та стягнення податків. Межі податкової території України є податковим кордоном України[[71]](#footnote-71). Податковий кордон України збігається з державним кордоном України, за винятком меж вільних економічних, спеціальних, господарських і митних зон, які належить розглядати як складову частину податковою кордону України. Водночас Україна укладає з іншими державами договори про уникнення подвійного оподаткування та договори, які на основі взаємності встановлюють спеціальні податкові режими, що передбачають додаткові умови для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності цих держав. **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 визначені критеріїв поширення своєї податкової юрисдикції використовують поряд з принципом територіальності ще й інший принцип – резидентства, про який йтиме мова у наступному розділі.

**подвійний юридичний оподаткування міжнародний**

**1.2.2 Принцип резидентства**

Одним із ключових понять податкового права є **резидентство,** яке має на увазі, що податкова відповідальність фізичної або юридичної особи несеться по місці резидентства, тобто резиденти даної юрисдикції обкладаються податками на усі свої доходи з усіх джерел, включаючи і закордонні джерела доходів. Право на оподаткування за принципом резидентства випливає з податкового суверенітету кожної країни.

Потрібно відзначити, що резидентство залежить від різних критеріїв: громадянства фізичної особи або національної приналежності юридичної особи або з погляду постійного місцеперебування для цілей оподаткування[[72]](#footnote-72). Для визнання юридичної або фізичної особи резидентом розглядається критерій наявності податкового доміцилію.

Податковий доміцилій (fiscal domicile)- сукупність визначених ознак, необхідних для визнання фізичної/юридичної особи платником податків[[73]](#footnote-73).

Серед таких ознак для юридичних осіб виділяють:

• місцезнаходження органу керування фірмою;

• фактичне місце керування компанією;

• місце реєстрації (інкорпорації);

• наявність у даній юрисдикції “резиденції”, тобто службового будинку на правах власності чи законного володіння, що використовується постійно[[74]](#footnote-74).

Для фізичних осіб повинне прийматися до уваги:

• наявність житла в даній юрисдикції;

• місцезнаходження центру життєвих інтересів;

• громадянство;

• час перебування в даній юрисдикції (звичайно не менш 183 днів у році) [[75]](#footnote-75).

Якщо громадянин однієї держави має власність у різних країнах, то він може бути визнаний платником податків у тій країні, у якій переплітаються його особисті, життєві чи економічні інтереси. У випадках, коли фізична особа має подвійне громадянство і поперемінно проживає в різних країнах, резиденство визначається за взаємною згодою між країнами. Деякі країни, зокрема США, представляють у даному випадку виключення: фізична особа, що має американське громадянство, у будь-якому випадку визнається резидентом США з метою оподатковування, поза залежністю від країни реального проживання і юрисдикції утворення основної частини доходів[[76]](#footnote-76).

**Приклад**

*У справі Cook vs.Tait (1924) позивач, громадянин Сполучених Штатів, був резидентом Мексики. Верховний Суд США вирішив, що стягування Сполученими Штатами податку з одержуваних платником податків доходів із джерел поза США не було порушенням ні Конституції США, ні міжнародного права. Суд обґрунтував своє рішення тим, що переваги громадянства поширюються за межі територіальних границь. Наприклад, Сполучені Штати прагнуть захистити своїх громадян у будь-якій країні світу. Громадяни також мають право повернутися в США, коли вони цього побажають, і брати участь в економічному житті країни. Громадянин США має також право користуватися американською системою соціального страхування, платою за яке і є податки.*

При наявності ознак податкового доміцилія фізична/юридична особа вважається *резидентом* даної юрисдикції, якщо ознаки податкового доміцилія відсутні, то – *нерезидентом.*

Формально в застосуванні принципу резидентства велику зацікавленість виявляють країни з розвинутою економікою (юрисдикції для більшості ТНК), тому що даний принцип дозволяє оподатковувати всі глобальні доходи ТНК, операції яких ведуться відразу в декількох країнах. Принцип територіальності по своїй суті повинен бути більш характерний для країн, де реально утворяться доходи ТНК, тобто для країн-імпортерів капіталу. Вивіз доходів з цих країн у формі відсотків, дивідендів, роялті незмінно тягне застосування податків на репатріацію[[77]](#footnote-77).

Принцип резиденства по різному проявляється при визначені податкового статусу фізичних і юридичних осіб. Тому варто, на наш погляд, розглянути їх статуси окремо, даючи детальну характеристику кожній групі.

До числа **фізичних осіб – податкоплатників** відносяться:

*а) громадяни, резиденти-іноземці даної юрисдикції.*

Громадяни відносяться до категорії платників податків уже тільки по факті свого народження в даній юрисдикції. Вік також не має ніякого значення для зарахування до категорії платників податків. Будь-який дохід з будь-яких джерел громадянина даної країни повинен обкладатися податками, або майно громадянина також може стати об'єктом оподаткування.

Резиденти-іноземці прирівнюються в оподаткуванні до громадян даної юрисдикції, якщо вони одержали свій статус резидента, тобто проживають у країні понад 183 днів у даному календарному році, мають на території країни яке-небудь майно, або тут знаходиться їхній центр життєвих інтересів (більшість ознак, що впливають на визнання їх резидентства на основі наявності податкового доміцилія)[[78]](#footnote-78).

Якщо фізична особа веде підприємницьку діяльність від власного імені, і при цьому не утворюється підприємство з окремим юридичним статусом, то підприємництво без утворення юридичної особи (т.зв. індивідуальне підприємництво) по своїх податкових наслідках має багато загального з оподаткуванням фізичних осіб, що одержують пасивні форми доходів. Слід зазначити, що підприємництво без утворення юридичної особи, що допускається Цивільним Кодексом України і внутрішнім правом ряду країн континентальної Європи (наприклад, Німеччини), не одержало поширення в країнах англосаксонської правової моделі, у яких для фізичних осіб-одноосібних власників визначеної справи - передбачене створення індивідуального приватного підприємства зі статусом юридичної особи[[79]](#footnote-79).

*б) іноземні резиденти (нерезиденти).*

Іноземні резиденти - фізичні особи обкладаються податками даної країни на свої доходи, отримані з джерел на території цієї країни (наприклад, відсотки, дивіденди на цінні папери, доходи від реалізації авторських прав). По своїй суті такі податки можуть бути близькі до податків на репатріацію прибутку, тому що вони впливають на розподіл пасивних видів доходів на користь іноземних фізичних осіб[[80]](#footnote-80).

У ряді країн, де в основі критерію резидентства для фізичних осіб лежить громадянство, громадяни даної країни, які є в даний момент резидентами іноземної держави з метою оподаткування, також зараховуються до категорії національних платників податків. Наприклад, громадянин США, що є іноземним податковим резидентом за законом країни, в який він фактично знаходиться, у Сполучених Штатах також обкладається податками на усі свої доходи з усіх джерел, включаючи й іноземні, по тим же ставкам і тим же способом, як і громадяни-резиденти США[[81]](#footnote-81).

Для врегулювання можливих випадків міжнародного подвійного юридичного оподаткування можна користуватися зменшенням податкової відповідальності по місці громадянства, застосовувати систему податкових кредитів чи систему податкових зарахувань[[82]](#footnote-82). Потрібно також відзначити і те, що у випадках подвійного юридичного оподаткування фізичних осіб застосовуються відповідні положення міжнародних податкових угод, якщо такі укладені між країною, у якій фізична особа є громадянином чи резидентом, і країною утворення доходів даного платника податків. Причому податкові конвенції як норми міжнародного права мають у таких обставинах пріоритет[[83]](#footnote-83).

Основна концепція оподаткування прибутку і доходів ***іноземних юридичних осіб*** заключається в наступному. Всі доходи іноземної юридичної особи на території іноземної держави можуть бути розділені на так звані активні доходи та пасивні доходи[[84]](#footnote-84).

Щодо сфери зовнішньоекономічних операцій **активні доходи** зв'язані зі здійсненням комерційної діяльності на території іноземної держави через постійне представництво, або для фізичних і юридичних осіб буде характерна наявність податкового доміцилія. Доходи, отримані таким податковим доміцилієм, обкладаються податками відповідно до принципу резидентства, хоча доходи постійного представництва будуть обкладатися за принципом територіальності[[85]](#footnote-85).

**Пасивні доходи** не зв'язані з наявністю в основного їхнього одержувача постійного представництва в даній юрисдикції. Вони представляють із себе доходи від пайової участі в іноземному підприємстві у формі портфельних інвестицій, що не контролюють закордонну фірму цілком. Сюди відносяться відсотки, дивіденди і роялті.

Приклад оподаткування таких пасивних доходів як роялті дано у листі ДПА від 13.12.1999р. № 7104/ 6115-1116, де зазначено наступне: *Відповідно до п. 1.30 ст.1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” до роялті відносяться платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп’ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіо касети, кінематографічні фільми або плівки до радіо чи телевізійного мовлення; за придбання будь-якого патенту зареєстрованого знака на товари і послуги чи торгової марки, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)[[86]](#footnote-86).*

*Витрати, пов’язані з виплатою роялті, відповідно до пп. 5.4.2. п.5.4 ст.5 Закону включаються до валових витрат виробництва і обігу. При цьому п.19.3 ст.19 Закону встановлено, що суми податку, сплаченого в інших країнах з роялті, не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов’язань платника податку.*

*Враховуючи наведене, Технологічний інститут молока і м’яса (надалі ТІММ), централізовано утримуючи з іноземних джерел дохід у вигляді роялті, повинен включити такий дохід у повному обсязі до свого валового доходу. При проведені розподілу вищезазначеного доходу (роялті) ТІММ збільшує валові витрати виробництва і обігу на суму, що розподіляється співвласниками винаходу – Інституту мікробіології і вірусології ім. Д.К. Заболотного та Науково-дослідному інституту геронтології як частка роялті, що їм належить. У свою чергу Інститут мікробіології і вірусології ім. Д.К. Заболотного включає дохід, одержаний від ТІММ у вигляді відповідної частки вищезазначеного роялті, що належить зазначеному інституту відповідно до укладеної сторонами угоди, до волового доходу. При цьому податкові зобов’язання платників податку не зменшуються на суми податку, сплаченого в інших країнах з вищезазначеного роялті.*

*Таким чином, зобов’язання ТІММ перед Інститутом мікробіології і вірусології ім. Д.К. Заболотного щодо перерахування зазначеному інституту частини доходу, одержаного з іноземних джерел у вигляді роялті, не можуть бути зменшені на суму податку на прибуток чи її частину, що сплачуються ТІММ до державного бюджету[[87]](#footnote-87).*

Держава, на території якої утворюються дані доходи, реалізує принцип територіальності в оподаткуванні і стягує з них особливі податки на розподіл прибутку на користь іноземного інвестора (податки на репатріацію), що утримуються з доходу по місці його утворення. Далі відсотки, дивіденди і роялті перелічуються за кордон своєму основному одержувачу з обліком утриманого таким способом податку. Вирішення питання про право держави стягувати податок з доходу іноземної юридичної особи залежить від характеру діяльності цієї особи на території держави. При цьому враховується вид діяльності і її тривалість (сталість). Для оцінки характеру такої діяльності застосовується інститут постійного представництва.[[88]](#footnote-88)

Міжнародні угоди обмежують податкову юрисдикцію договірних держав шляхом розподілу прав по оподаткуванню окремих видів доходів і майна між державою резидентства, державою місцезнаходження постійного представництва і державою джерела доходу.

Загальне правило оподаткування доходів від підприємницької діяльності полягає в тому, що доходи, одержувані в одній державі резидентом іншої держави, підлягають оподаткуванню в резервом державі тільки в тому випадку, якщо вони отримані з джерел у даній державі чи через розташоване в ній постійне представництво. В другому випадку джерело доходу може виникати будь-де. Важливо лише, щоб таке джерело доходу виникало у зв'язку з діяльністю постійного представництва.

Це положення закріплене практично у всіх податкових угодах, укладених Україною.

Офіційне визначення постійного представництва нерезидента в Україні дане в п.1.17. ст. 1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997р.: постійне представництво нерезидента в Україні – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України[[89]](#footnote-89).

Даний принцип побудований на наступному припущенні: до того моменту, коли в іноземної особи з'явиться постійне представництво в іншій державі, така особа не розглядається як учасник в економічному житті цієї іншої держави в такій сфері, щоб підпадати під його необмежену податкову юрисдикцію[[90]](#footnote-90).

Інститут постійного представництва дуже близький інституту резидентства. Однак інститут постійного представництва фактично якби з'єднує принцип територіальності і принцип резиденства. Виражається це в тому, що для виникнення постійного представництва не мають значення формальні вимоги (наприклад, реєстрація, важлива для визначення резидентства). Головним для виникнення представництва є фактична діяльність резидента однієї держави на території іншої держави.

При цьому, якщо сама іноземна юридична особа в податкових цілях є нерезидентом, то його постійне представництво розглядається як резидент держави, у якій здійснюється діяльність, оскільки несе такі ж податкові обов'язки.

Термін “постійне представництво”, що з'явився в результаті перекладу англійського терміна “permanent establishment”[[91]](#footnote-91), представляється не зовсім вдалим, оскільки не виражає суті даного явища.

Під постійним представництвом з метою оподаткування розуміється спосіб ведення іноземною особою підприємницької діяльності на території іншої держави. Для виникнення постійного представництва необхідне дотримання ряду умов[[92]](#footnote-92).

Першим варто назвати місце діяльності, що має на увазі наявність приміщень, коштів, установок і т.п., використовуваних для діяльності іноземної особи, незалежно від того, використовуються вони винятково для цієї мети чи ні. Місцем діяльності може бути, наприклад, місце на ринку, постійно використовувана площадка митного складу (для збереження товарів, що підлягають обкладанню митними зборами ) і т.п.

Обов'язкова умова виникнення постійного представництва іноземної юридичної особи, що повинно дотримуватися в будь-якому випадку, - місце діяльності передбачуваного представництва повинне знаходитися на території України. I друга умова виникнення постійного представництва – стала діяльність: постійне представництво може вважатися існуючим тільки в тому випадку, якщо його діяльність не є тимчасового характеру.

Міжнародні угоди не встановлюють яких-небудь термінів, з перевищенням яких місце діяльності вважається постійним (за винятком термінів існування будівельних площадок).

У податкових цілях при визначенні поняття “постійне представництво” з цивільно-правового формулювання підприємницької діяльності варто зробити одне вилучення - у відношенні умови реєстрації особи. Це необхідно, оскільки постійне представництво виникає й у тому випадку, якщо діяльність, спрямовану на одержання прибутку, веде особа, не зареєстрована в підприємницьких цілях.

Умова ведення саме підприємницької діяльності являється вирішальною, оскільки навіть при дотриманні всіх попередніх умов виникнення постійного представництва в діяльності, яка не спрямована на одержання прибутку, не приводить до виникнення постійного представництва[[93]](#footnote-93).

Практично всі угоди про усунення подвійного оподаткування при визначенні постійного представництва говорять про постійне представництво особи з постійним місцеперебуванням в одній з договірних держав. Це означає, що такі норми угод поширюються як на юридичних, так і на фізичних осіб[[94]](#footnote-94).

# Постійні представництва у своїй сукупності є неоднорідними. Одним з найбільш розповсюджених видів постійного представництва є будівельні майданчики (а також складальні чи монтажні об'єкти). Будівельний майданчик, не будучи ні філією, ні представництвом іноземної особи, проте утворює постійне представництво і відповідно має особливий податковий статус[[95]](#footnote-95).

Усі діючі податкові угоди встановлюють, що будівельні майданчики, складальні чи монтажні об'єкти утворюють постійне представництво тільки в тому випадку, якщо вони існують довше визначеного часу. Звичайно цей термін встановлюється в 12 місяців.

Якщо іноземна юридична особа замість створення власного місця діяльності на території іншої держави організовує там діяльність через резидента цієї іншої держави, то для вирішення питання про наявність постійного представництва використовуються поняття залежного і незалежного агента[[96]](#footnote-96).

Агент буде вважатися незалежним при дотриманні наступних умов:

- він повинний діяти як агент не тільки однієї особи;

- він повинний одержувати за свою діяльність винагороду;

- винагорода агента у всіх випадках надання агентських послуг повинно бути більш-менш однакова.

Крім того, чи незалежний агент від принципала, визначається діапазоном зобов'язань агента. Якщо комерційна діяльність агента, що виконує визначені функції для іноземної особи, регламентується докладними інструкціями чи цілком контролюється іноземним принципалом, то агент не може вважатися незалежним.

Іноземна юридична особа розглядається як така, що має постійне представництво, якщо вона веде підприємницьку діяльність в іншій державі через залежного агента, тобто через організацію чи фізичну особу, що не є незалежним агентом, і на підставі договірних відносин з іноземною юридичною особою:

- представляє її інтереси в цій іншій державі;

- діє від її імені;

- має повноваження на укладення контрактів від імені даної іноземної юридичної особи або має повноваження обговорювати істотні умови контрактів.

У деяких випадках додатковою умовою виникнення залежного агента буде не проста наявність повноважень на укладення контрактів, але і їхнє регулярне використання[[97]](#footnote-97). Наприклад, згідно п. 5 ст. 5 Конвенція між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна (10.02.93)[[98]](#footnote-98), залежним агентом є особа, що:

* не є агентом з незалежним статусом (брокером, комісіонером)
* діє від імені й в інтересах цієї особи;
* має і звичайно використовує повноваження на укладення контрактів від імені цієї особи.

Для того, щоб утворювати постійне представництво в якості залежного агента, особа повинна одночасно відповідати всім зазначеним критеріям. У тому випадку, якщо один з них не дотримується, наприклад, якщо особа не має повноважень укладати контракти (а має лиш право підпису контракту після того, як рішення укласти контракт було прийнято радою директорів компаній), таку особу не можна розглядати як залежного агента.

Застосування категорії залежного агента служить альтернативним варіантом при визначенні постійного представництва: якщо особа утворить постійне представництво відповідно до розглянутих вище умов, то немає необхідності доводити, що воно залежний агент.

Існують визначені види діяльності іноземних юридичних осіб в Україні, що відповідно до податкових угод розглядаються як виключення і *не утворюють постійного представництва[[99]](#footnote-99).* Такі види діяльності звичайно мають підготовчий чи допоміжний характер, при цьому діяльність проводиться від імені, за рахунок і на користь тієї самої іноземної особи.

Отже, можна стверджувати, що з метою оподаткування постійне представництво розглядається як відособлений суб'єкт, що веде самостійну підприємницьку діяльність.

Отож, резидентство фізичної особи визначається на основі постійного місця перебування, громадянства, а також враховуються і інші критерії.

Український законодавець не може стояти осторонь даних питань, а вірніше проблем, і тому такі поняття як резидент, постійне представництво нерезидентів в Україні знайшли своє відображення і врегулювання як в національній нормативній базі так і міжнародній. Так, Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно передбачає: “При застосуванні цієї Угоди термін “резидент однієї Договірної Держави” означає будь-яку особу, яка за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі місця проживання, постійного місця перебування, місцезнаходження керівного органу або іншого аналогічного критерію. Цей термін разом з тим не включає будь-яку особу, яка підлягає оподаткуванню в цій Державі, тільки якщо ця особа одержує доходи з джерел у цій Державі або стосовно майна, що в ній знаходиться”[[100]](#footnote-100).

Тому, спираючись на результати дослідження, які проведені в даному розділі, можна дати визначення **принципу резиденства 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.**

Висновки

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:

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).

Отже, **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.

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 визначені 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 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.

Отже, 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.

2. Міжнародні податкові угоди в сфері усунення міжнародного подвійного оподаткування

**2.1 Поняття міжнародних податкових угод та їх правова природа**

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[[101]](#footnote-101).

***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[[102]](#footnote-102). 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.

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 укладені 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[[103]](#footnote-103).

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 оподатковуваної бази суспільства[[104]](#footnote-104).

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[[105]](#footnote-105).

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.

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 невиправдано високим податкам, то, не будучи суб'єктом міжнародного права, він може розраховувати тільки на взаєморозуміння з боку фіскальних органів своєї держави, які уповноваженні вирішувати такі проблеми [[106]](#footnote-106).

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)[[107]](#footnote-107).

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. [[108]](#footnote-108)

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) [[109]](#footnote-109). 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.

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 [[110]](#footnote-110).

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 вАндський 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 такожЛомейську конвенцію (1976 р.), якою регулюються деякі податкові питання взаємин між ЄЕС і країнами, що розвиваються[[111]](#footnote-111).

На думку автора роботи, 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”[[112]](#footnote-112) країн є меншою, що допомагає ефективно розв’язувати податкові питання та укладати 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 15.09.2003 р. набрали чинності міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування із 54 державами: Австрією (20.05.99), Азербайджаном (03.07.2000), Бельгією (25.02.99), Білорусією (30.01.95), Болгарією (03.10.97), Великою Британією (11.08.93), В'єтнамом (19.11.96), Вірменією (19.11.96), Грузією (01.04.99), Данією (21.08.96), Єгиптом (27.02.02), Естонією (24.12.96), Індією (31.10.01), Індонезією (09.11.98), Італією (25.02.2003), Іраном (21.07.01), Казахстаном (14.04.97), Канадою (22.08.96), Киргизстаном (01.05.99), Китаєм (18.10.96), Республікою Корея (19.03.02), Латвією (21.11.96), Лівією (05.09.2003), Литвою (25.12.97), Македонією (23.11.98), Молдовою (27.05.96), Нідерландами (02.11.96), Норвегією (18.09.96), Польщею (24.03.94), Російською Федерацією (03.08.99), Румунією (17.11.97), Словаччиною (22.11.96), США (05.06.2000), Таджикистаном (01.06.2003), Туреччиною (29.04.98), Туркменістаном (21.10.99), Угорщиною (24.06.96), Узбекистаном (25.07.95), Фінляндією (14.02.98), Францією (01.11.99), ФРН (04.10.96), Хорватією (01.06.99), Чехією (20.04.99), Швейцарією (26.02.02), Швецією (04.06.96), Югославією (29.11.01).

Крім того, відповідно до статті 7 Закону України “Про правонаступництво України" Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими договорами[[113]](#footnote-113). Договори СРСР діють у відносинах України з такими країнами: Іспанією, Кіпром, Малайзією, Монголією, Японією[[114]](#footnote-114).

Отже, всього на кінець 2003 року були чинними 54 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[[115]](#footnote-115).

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[[116]](#footnote-116).

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[[117]](#footnote-117).

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[[118]](#footnote-118).

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[[119]](#footnote-119).

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[[120]](#footnote-120).

Договори про уникнення подвійного оподаткування мають міжурядовий характер, проте після їх підписання необхідна ратифікація вищими законодавчими органами держав. Остаточно 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 [[121]](#footnote-121).

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)[[122]](#footnote-122).

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[[123]](#footnote-123).

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.

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 (хоча такі спроби досить часто робляться), то для цього укладаються міжнародні договори, по яких органи влади договірних країн не уступають один одному у своїй юрисдикції (як іноді вважають), 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. 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”[[124]](#footnote-124) 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 посилатися на положення свого внутрішнього права для виправдання невиконання положень міжнародного договору”[[125]](#footnote-125).

Статтею 9 Конституції України визначено, що “чинні міжнародні договори, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України”[[126]](#footnote-126), 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[[127]](#footnote-127).

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[[128]](#footnote-128).

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[[129]](#footnote-129).

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 відношення до національного законодавства [[130]](#footnote-130). 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 [[131]](#footnote-131).
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:

а) угоди про взаємні пільги (митні конвенції, податкові статті Ломейських конвенцій та ін.);

б) угоди про усунення міжнародного подвійного оподаткування;

в) угоди про надання адміністративної і правової допомоги в податкових питаннях (Нордична конвенція 1972 р., угода США з Канадою, Великобританією, ФРН). Особливу групу, на думку цих же авторів, складають багатосторонні угоди про мито і митні збори (Генеральна угода про тарифи і торгівлю)[[132]](#footnote-132).

Ушаков Д.Л. пропонує угоди про уникнення подвійного оподаткування в залежності від сфери застосування поділити на загальні угоди і спеціальні (обмежені) угоди[[133]](#footnote-133). 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.

Історичний екскурс і розвиток міжнародних податкових угод дає Кашін В.А. у своїй праці “Международные налоговые соглашения”[[134]](#footnote-134). На його погляд всі угоди, які певним чином регулюють податкові питання, можна розділити на дві групи. Перша – це власне податкові угоди, друга – інші міжнародні угоди і договори, в яких одночасно з іншими вирішуються і податкові питання. Податкові питання першої групи включають різні типи угод. Серед них Кашін В.А. виділяє:

а) угоди про надання адміністративної допомоги;

б) обмежені податкові угоди;

в) загальні податкові угоди;

г) угоди про податки на спадщину;

д) угоди про податки по соціальному страхуванню.

Найбільше поширеними в минулому, як зазначає даний автор, були угоди про режим оподаткування платежів в прикордонних районах (наприклад, угода між Францією і Люксембургом 1906 р.). Широкого застосовувалися обмежені податкові угоди: про усунення подвійного оподаткування морських і повітряних перевезень; про податковий режим окремих компаній (наприклад, угода між Францією і Іспанією 1926 р.); про усунення подвійного оподаткування платежів по авторським правам, ліцензійних платежів та ін.

Останнім часом всі ці 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[[135]](#footnote-135).

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[[136]](#footnote-136).

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”[[137]](#footnote-137):

* + 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)[[138]](#footnote-138).

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

На думку автора роботи, 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)) [[139]](#footnote-139).

А от щодо змісту, то найбільш повною та розгорнутою є класифікація міжнародних податкових угод на групи, які запропонував С.Г. Пепеляєв[[140]](#footnote-140). 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.[[141]](#footnote-141);

**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[[142]](#footnote-142).
2. ***Обмежені податкові угоди****.* Основним критерієм для віднесення податкових угод до обмежених служить поширення їх на конкретний вид податку, конкретний вид платника[[143]](#footnote-143). 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[[144]](#footnote-144).

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[[145]](#footnote-145).

Виділення деяких видів діяльності в особливі групи і створення для них спеціальних режимів оподатковування 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 (наприклад, Угода про уникнення подвійного оподаткування в сфері повітряного та морського транспорту між СССР та Францією)[[146]](#footnote-146).

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 оподатковування.

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[[147]](#footnote-147). 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[[148]](#footnote-148).

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)[[149]](#footnote-149), Нідерландів (Меморандум про взаєморозуміння та співробітництво між Державною податковою адміністрацією України і Службою фіскальної інформації розслідувань / Службою економічних розслідувань Нідерландів)[[150]](#footnote-150).

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[[151]](#footnote-151).

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 запитує 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[[152]](#footnote-152).

**Третю групу міжнародних договорів, у яких податкові питання представлені поряд з іншими,** відносяться наступні:

1. ***Угоди про основи взаємовідносин між двома держави****.* 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[[153]](#footnote-153). 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[[154]](#footnote-154).
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[[155]](#footnote-155).
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[[156]](#footnote-156). 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[[157]](#footnote-157).
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”[[158]](#footnote-158)). 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 Категоріально-понятійний апарат Типових конвенцій у сфері усунення 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[[159]](#footnote-159).

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[[160]](#footnote-160). 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 1933р. На наступній сесії комітету, що відбулася в червні 1935 р., цей проект (з деякими змінами) був затверджений як **Типова конвенція 1935 р[[161]](#footnote-161).**

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.[[162]](#footnote-162)

Наступність у розробці цих проблем від Податкового комітету Ліги націй була підтверджена в резолюції ЕКОСОР 2 (III) 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.- ОЄЕР). У березні 1956 р. був створений Податковий комітет ОЄЕР, 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.)[[163]](#footnote-163).** 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)[[164]](#footnote-164). 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 міжнародної 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[[165]](#footnote-165).

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.[[166]](#footnote-166)

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)[[167]](#footnote-167). 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 ОЭСР 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.

У другій частині 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 жо 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[[168]](#footnote-168)).

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[[169]](#footnote-169)).

**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[[170]](#footnote-170)).

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[[171]](#footnote-171)).

Зокрема, вказівки на територіальні сфери застосування угоди можуть міститися не тільки в загальних, але і спеціальних статтях угоди про запобігання подвійного оподаткування[[172]](#footnote-172).

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[[173]](#footnote-173)).

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. i) 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[[174]](#footnote-174)).

Термін **“дивіденди**” у відповідності з усіма діючими угодами України визначається по законодавству країни походження дивідендів[[175]](#footnote-175). 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 [[176]](#footnote-176)).

Термін **“відсотки”** відповідно до більшості діючих угод про запобігання подвійного оподаткування визначається по законодавству країни походження[[177]](#footnote-177). 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 доход 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 [[178]](#footnote-178)).

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.

Висновки

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).

**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[[179]](#footnote-179).

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[[180]](#footnote-180).

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)[[181]](#footnote-181).

**Одностороннє усунення міжнародного подвійного оподаткування**, втілюється в національному законодавствідержав 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 рубежем. 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[[182]](#footnote-182).

Але частина 4 цієї статті зазначає, що зарахування сплачених за межами України сум податків, зазначених у частинах першій-третій 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 такій меті відповідають три їхні інститути[[183]](#footnote-183):

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[[184]](#footnote-184).

*Інститут методів усунення подвійного оподаткування в міжнародних угодах* включає такі методи: кредит щодо іноземного податку; звільнення; посилання на національне законодавство; захист податкових переваг; іноземні податки, що кредитуються[[185]](#footnote-185).

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[[186]](#footnote-186);
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)[[187]](#footnote-187).

Але 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[[188]](#footnote-188). 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 ”[[189]](#footnote-189));
* 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”[[190]](#footnote-190)).

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[[191]](#footnote-191). 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 усунення 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 укладені податкових угод притримується **трьохрівневої системи усунення подвійного оподаткування**[[192]](#footnote-192).

На першому етапі усувається міжнародне подвійне оподаткування, яке виникає із відмінностей в правилах визначення держави резидентства і джерела доходу, які застосовуються в країнах-партнерах[[193]](#footnote-193). 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 Республікипро уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно – “Податки, на які поширюється конвенція”)[[194]](#footnote-194).

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.

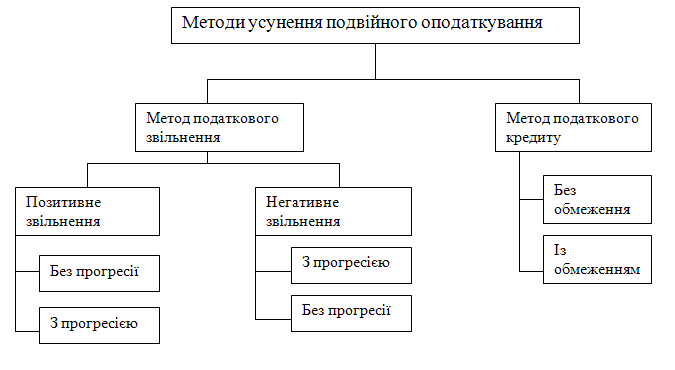
Саме тому податкові угоди передбачають приведення внутрішніх норм кожної держави в цій сфері у відповідність одна одній або, рідше, встановлення на договірному рівні нового режиму усунення подвійного оподаткування[[195]](#footnote-195).

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[[196]](#footnote-196).

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[[197]](#footnote-197). Відповідні права закріплені за податковими органами внутрішнім законодавством більшості держав і підтверджені в статтях угод про підприємницькі прибутки, проценти та роялті[[198]](#footnote-198).

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[[199]](#footnote-199):



Рис

**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[[200]](#footnote-200).

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[[201]](#footnote-201).

Принцип позитивного звільнення може бути також застосований із прогресією та без прогресії[[202]](#footnote-202). 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[[203]](#footnote-203). 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[[204]](#footnote-204).

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)[[205]](#footnote-205). Його суть полягає в тому, що резидент може вирахувати витрати, понесені ним в одній державі свого нерезидентства, із прибутків, одержаних в другій державі нерезиденства, 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 резиденства, 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 резиденства 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[[206]](#footnote-206).

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[[207]](#footnote-207).

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)[[208]](#footnote-208). 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[[209]](#footnote-209). 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[[210]](#footnote-210). Національне законодавство України передбачає метод звичайного кредиту для уникнення подвійного оподаткування прибутку юридичних[[211]](#footnote-211) 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[[212]](#footnote-212).

**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”[[213]](#footnote-213).

**Метод податкової скидки** розглядає податок, що сплачений за кордоном, в якості витрат, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню[[214]](#footnote-214).

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[[215]](#footnote-215).

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[[216]](#footnote-216).

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[[217]](#footnote-217). 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 визначені 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 (“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.

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 законодавствідержав 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.

**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 вагомою причиною для пошуку нових форм співробітництва у податковій сфері.

Список використаних джерел та літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради Ук раїни 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.).

Закон України від 22.05.97 “Про оподаткування прибутку підприємств” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - №36.

1. Закон України від 27.03.1991 “Про підприємства в Україні” // Відомості Верховної Ради України. – 1991. - №24.
2. Закон України “Про прийняття Четвертої поправки до Угоди Міжнародного валютного фонду // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 41.
3. Закон України “Про правонаступництво України” // Закони України. Офіційне видання. Т. 2.
4. 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.
5. 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.
6. Угода між Державною податковою адміністрацією України та Міністерством внутрішніх справ Литовської Республіки про співробітництво у сфері боротьби з податковими правопорушеннями // Офіційний Вісник України. - 2003. - №25.
7. Меморандум про взаєморозуміння та співробітництво між Державною податковою адміністрацією України і Службою фіскальної інформації розслідувань / Службою економічних розслідувань Нідерландів // Офіційний Вісник України 2003 - № 25.
8. 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.
9. 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.
10. Конвенція між Кабінетом міністрів України та Урядом Туркменістану про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та майно // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 3.
11. 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.
12. 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.
13. 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.
14. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австріяпро уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 17-18.
15. Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республікипро уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно // Вісник податкової служби України. – 1998. - № 18.
16. Конвенція між Урядом України та урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1997. - № 2 .
17. 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.
18. 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.
19. 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.
20. 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.
21. 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.
22. 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.
23. Лист ДПА від 13.12.1999 р. № 7104/6115-1116 // Вісник податкової служби України. – 2003. - № 6
24. Лист ДПА України від 13.12.1999р. № 7104/6/15-1116 // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 17-18.
25. Свод нормативных актов ЮНЕСКО. – М.. 1991.
26. Baker Ph. Double Taxation conventions and International Tax Law. L., 1994. – P. 360.
27. Ogley A. Principles of International Tax. A Multinational Perspective. L., 1996. – P. 221.
28. Бабурин С.Н. Территория государства: Правовые и геополитические проблемы. — М. : Изд-во Московского ун-та, 1997. — 480с.
29. 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, 2000. — 224с.
30. Бантышев А. Ф., Василина М. М. Закон о государственной границе Украины: Научно-практический комментарий / Академия Службы безопасности Украины. — К., 1997. — 77с.
31. 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. — Донецьк, 2001. — 209 арк.
32. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2001. - № 4. – с.33-36
33. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. – 392с.
34. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Загальна частина. – Чернівці: Рута, 1995. – С.77.
35. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Особлива частина. – Чернівці: ЧДУ, 1996.
36. Георгіца А.З. Сучасний парламентаризм: проблеми теорії та практики. – Чернівці: Рута, 1998. – 484с.
37. Гладун Ю. Оподаткування нерезидентів: дивідендів // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 2. – С. 11-18.
38. Гладун Ю. Про заснування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2001. - № 10. – С.63.
39. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения // Финансы, № 4. – 2000. – С.40.
40. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономический отношений: Учеб. пособие для студ. спец. "Мировая экономика и международные экономические отношения" вузов / Научный центр исследований экономической политики и бизнеса "Армита" - Минск : Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. — 368с.
41. Действующее международное право. В 3-х томах. Составители Ю.М. Колосов и Э.С. Кравчикова. Том з. – М.: Издательство Московского независимого института международного права, 1999. – 832с.
42. Дернберг Л. Ричард. Международное налогообложение. Краткий курс. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – С. 375с.
43. Дмитриев В.Н. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения – для чего они нужны и как с ними работать // Налоговой вестник. – 1997. - № 12. – С. 57-62.
44. Доценко Н. Уникнення подвійного оподаткування // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. - № 6. – С.30-32.
45. Загряцков М. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. – 1929. - № 7.
46. Заєць А.П. Правова держава в кон тексті новітнього українського досвіду. - К.: Парламентське видавниц тво, 1999.
47. Зазвонова Л.А., Фомин Ф.Ф. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – К.: Издательство Европейского университета, 2003. – 265с.
48. Запольский С.В. Налогообложение как предмет правового регулирования. Проблемы совершенствования советского законодательства // Труды ВНИИСЗ.- М., 1987. - № 38.
49. Ісаханова Н.І. "Міжнародно-правове регулювання зовнішньоекономічних зв'язків України з державами-учасницями СНД": Дис... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Інститут міжнародних відносин Київського ун-ту ім. Тараса Шевченка. — К., 1999. — 193л.
50. Карпов В.В. Устранение двойного налогообложения. – М., 1997.
51. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – 243с.
52. Кашин В.А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. – 1997. - № 5. – С. 20-21.
53. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
54. Кетов А.Х. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения и использовании преимуществ территорий с льготным налоговым режимом. – М.: ИНИОН, 2001. – 16с.
55. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993.
56. Коментар до Конституції України / За ред. В.Ф. Опришко. – К., 1996. – 376с.
57. Коннов О.Ю. Международные соглашения в области налогообложения и практика получения налоговых освобождении в Российской Федерации // Налоговый вестник. – 1997. - № 12. – С.21-25.
58. 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., 2002. — 19с.
59. Кулик М. Про побудову несуперечливої моделі делімітації морських просторів у сучасному міжнародному праві // Право України. – 2001. - № 9. – С. 89-92.
60. Кучеров И.И. Международное налоговое право и его источники // Международное публичное и частное право. – 2001. - № 2. – 15-17.
61. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Легас, 2001. – С. 58, 81-82.
62. Лабутичев И.В. Условие недискриминации в международных договорах об устранении двойного налогообложения // Налоговой вестник. – 1998. - № 2. – С. 11-13.
63. Ларютина И.А. Двойное налогообложение юридических лиц // Хозяйство и право: прил. – М., 2001. – № 12. – С. 45-52.
64. Ларютина И.А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права, 2001. - № 4. – С.100.
65. Латковська Т.А. Проблемы двойного налогообложения. – Международная научная конференция «Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства». – Черновцы, 22-24 сентября 2003 года //Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. Сборник научных докладов и сообщений. Выпуск 1. – Черновцы: Рута, 2003. – С 278-288.
66. Лисовский В.И. Правовое регулирование международных экономических отношений. – М., 1984.
67. Локатарева Е.В. Международное налогообложение и оффшорные центры / Ю.Г. Козак (ред.). — О. : АстроПринт, 1999. — 148с.
68. Лукашук И.И. Нормы международного права в правовой системе России. – М., 1997.
69. Лушникова М.В. Налоговое право (общая часть): Учебное пособие. – Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 1998.
70. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России: Учебник для вузов. – М.: БЕК, 2001. – 365с.
71. Международное право // Под ред. Г.И. Тункина. М.: Юрид. лит., 1994. С. 365.
72. Международное публичное право: Сб. док. – М., 1996. – Т. 1. – 570с.
73. Международных валютно-финансовых и кредитных отношений: Учеб. / Под ред. В.В. Круглова. – М, 1998. – 432с.
74. Міжнародне оподаткування. / Під ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпи. – Київ, - 2003.
75. Мучник А.Г. Комментарий к Конституции Украины. Книга первая. - К.: Парламентское издательство, 2000.
76. Налоги и налогообложение. / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1998. – С. 458.
77. Налоги и налогообложение. Учебник для вузов. / Под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской. – СПб.: ПИТЕР, 2002. – 379с.
78. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В. Толкушкин и др. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ. - 1998. – 495с.
79. Налоговое право России: Учеб. для вузов / Под ред. Ю.А. Крохиной. – М.: Изд-во НОРМА, 2003.
80. Налоговое право. Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИНДФБК-ПРЕСС, 2000. – 357с.
81. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – 591с.
82. Налогообложение внешнеэкономической деятельности // Налоговой вестник. – 1996. - № 5. – С. 57-77.
83. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России: Учебник для студ. экон. спец. вузов / Всероссийский заочный финансово- экономический ин-т. — М. : Финстатинформ, 1996. — 222с.
84. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000.
85. Опришко В. Питання гармонізації законодавства України з міжнародним правом і національними правовими системами // Право України. – 1999. - № 8. – С. 12-16.
86. Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред. проф. М.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384с.
87. Падейский Н. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. – 1929. - № 11-12.
88. Падейский Н. Проблема обложения в международных торговых договорах // Вестник финансов. – 1927. - № 12.
89. Перов А.В. Международные налоговые соглашения Российской Федерации. М.: Перспектива, 1998.
90. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000.
91. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – 635с.
92. Петраш І.Ю. Договори про уникнення подвійного оподаткування в системі права міжнародних договорів // Вісник Львівського університету. Серія: міжнародні відносини. – 2000. – Вип. 2. – С. 417-423.
93. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.11 / НАН України; Інститут держави і права ім. В.М.Корецького. - К., 2003. — 16с.
94. Петраш І.Ю. Попередження податкових ухилень та боротьба із податковими правопорушеннями в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ: Збірник. – Львів: Львівський інститут внутрішніх справ при НАВС України, 2000. – № 2. – С. 87-96.
95. Петраш І.Ю. Система усунення подвійного оподаткування в міжнародних податкових договорах // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 9. – К.: Ін-т держави і права імені В.М. Корецького НАН України; Спілка юристів України, 2001. – С. 464-474.
96. Петраш І.Ю. Цілі, завдання та види міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць, випуск 22 (частина І). – К.: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Інститут міжнародних відносин, 2000. – С. 129-137.
97. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М.: Изд-во «Олита», 2003. – 360с.
98. Ровинский Е.А., Черепахин А.М. Международное регулирование двойного налогообложения // Советское государство и право. – 1976. - № 2.
99. Семенюта В.В., Семенюта Л.О. Норми міжнародного права в оподаткуванні юридичних осіб // Фінанси України. – 1999. - № 11. – С. 123-125.
100. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – 577с.
101. Тезисы докладов и выступлений на международной научной конференции "Двойное налогообложение: проблемы и пути решения", (13 марта 2000 г.) / Финансовая академия при Правительстве РФ; Международная налоговая ассоциация ; Академия экономических наук и предпринимательской деятельности. — М. : Финансовая академия, 2000. — 166с.
102. Тимошенко В.І. Правова держава (теоретико-історичне дослід ження). - К.: Наук. думка, 1994. - С.72-74.
103. Толкушкин А. Международные соглашения об устранении двойного налогообложения // Международный бизнес России. – 1997. - № 1. – С. 10-14.
104. Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 336с.
105. Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999.
106. Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. – 1995. - № 5.
107. Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран. – СПб., 1996.
108. Фомина О.А. Конвенционные нормы в налоговом праве // Налоговой вестник. – 1995. - № 4. – С. 19-22.
109. Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права. В 2-х т. Пер. с нем. – Т. 1. – М.: Международные отношения, 1998. – 480с.; Т. 2 – М.: Международные отношения, 1998. – 512с.
110. Чиж В.И., Чернякова Т.М., Бондаренко О.В. Налоги и налогообложение в Украине: Учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов и техникумов. — Луганск, 1999. — 287с.
111. Шумилов В.М. Международное экономическое право. М.: ООО Издательско-консалтинговая компания «ДеКа». – 1999. – 400с.

1. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – 243с; Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. [↑](#footnote-ref-1)
2. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. [↑](#footnote-ref-2)
3. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. [↑](#footnote-ref-3)
4. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Легас, 2001. [↑](#footnote-ref-4)
5. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. – 392с. [↑](#footnote-ref-5)
6. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000. [↑](#footnote-ref-6)
7. Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 336с. [↑](#footnote-ref-7)
8. Дернберг Л. Ричард. Международное налогообложение. Краткий курс. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. [↑](#footnote-ref-8)
9. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономический отношений: Учеб. пособие. - Минск: Армита -Маркетинг, Менеджмент, 2000. — 368с. [↑](#footnote-ref-9)
10. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С. 41 [↑](#footnote-ref-10)
11. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 339 [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 340 [↑](#footnote-ref-12)
13. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 341. [↑](#footnote-ref-13)
14. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000. – С. 213. [↑](#footnote-ref-14)
15. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 338. [↑](#footnote-ref-15)
16. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000. – С. 213. [↑](#footnote-ref-16)
17. Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 228. [↑](#footnote-ref-17)
18. Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред. проф. М.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 75. [↑](#footnote-ref-18)
19. 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. – Ст. 119 [↑](#footnote-ref-19)
20. Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред. проф. М.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. –С. 109. [↑](#footnote-ref-20)
21. 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. – Ст. 119 [↑](#footnote-ref-21)
22. Гусев В.В. Прблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения // Финансы, № 4. – 2000. – С.40. [↑](#footnote-ref-22)
23. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С.50. [↑](#footnote-ref-23)
24. Загряцков М. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов, № 7. - 1929. – С. 199. [↑](#footnote-ref-24)
25. Загряцков М. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов, № 7. - 1929. – С. 200. [↑](#footnote-ref-25)
26. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С.58 [↑](#footnote-ref-26)
27. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. Пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С.47. [↑](#footnote-ref-27)
28. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт – Издат, 2003. – С. 212. [↑](#footnote-ref-28)
29. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб.пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт – Издат, 2003. – С. 211; Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999. – С.123. [↑](#footnote-ref-29)
30. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 375. [↑](#footnote-ref-30)
31. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С.46. [↑](#footnote-ref-31)
32. 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. – Ст. 119. [↑](#footnote-ref-32)
33. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С. 58. [↑](#footnote-ref-33)
34. Кучеров И.И. Международное налоговое право и его источники // Международное публичное и частное право. – 2001. - № 2. – С. 16. [↑](#footnote-ref-34)
35. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000. – С. 214. [↑](#footnote-ref-35)
36. Міжнародне оподаткування. / Під ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпи. – Київ, - 2003. – С. 125; Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С.97. [↑](#footnote-ref-36)
37. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С.93. [↑](#footnote-ref-37)
38. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. –С.58. [↑](#footnote-ref-38)
39. Налоги и налогообложение. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1998. – С. 458. [↑](#footnote-ref-39)
40. Ларютина И.А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права, 2001. - № 4. – С. 101. [↑](#footnote-ref-40)
41. Международное публичное право: Сб. док. – М., 1996. – Т. 1. – 570с. [↑](#footnote-ref-41)
42. Ларютина И.А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права, 2001. - № 4. – С. 102. [↑](#footnote-ref-42)
43. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000. – С.215; Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999. –С. 122; Налоговое право России: Учеб. для вузов / Под ред. Ю.А. Крохиной. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. –С.222. [↑](#footnote-ref-43)
44. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради Ук­раїни 28 червня 1996 року. - Ст.2. [↑](#footnote-ref-44)
45. 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. - Ст.209). [↑](#footnote-ref-45)
46. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. – 392с. [↑](#footnote-ref-46)
47. Наприклад: Бабурин С.Н. Территория государства: правовые и геополитические проблемы. - М.: Изд-во МГУ, 1997; Барциц И.Н. Правовое пространство России: вопросы конституционной теории и практики. - М.: Изд-во МГУ, 2000; Заєць А.П. Правова держава в кон­тексті новітнього українського досвід. - К.: Парламентське видавниц­тво, 1999; Мучник А.Г. Комментарий к Конституции Украины. Книга первая. - К.: Парламентское издательство, 2000. - С.53-64 та ін. [↑](#footnote-ref-47)
48. Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права. В 2-х т. Пер. с нем, - Т.1. - М.: Междунар. отношения, 1998. - 480 с.; Т.2. - М.: Междунар. отношения, 1998. - 512с. [↑](#footnote-ref-48)
49. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. –С. 135. [↑](#footnote-ref-49)
50. Тимошенко В.І. Правова держава (теоретико-історичне дослід­ження). - К.: Наук. думка, 1994. - С.72-74; Заєць А.П. Правова держава в контексті новітнього українського досвіду. - К.: Парламентське ви­давництво, 1999. - С. 16-27; Мучник А.Г. Комментарий к Конституции Украины. Книга первая. - К.: Парламентское издательство, 2000. -С.53-64 та ін. [↑](#footnote-ref-50)
51. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. –С. 148. [↑](#footnote-ref-51)
52. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. –С.148. [↑](#footnote-ref-52)
53. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 358 [↑](#footnote-ref-53)
54. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради Ук­раїни 28 червня 1996 року. - Ст.2. [↑](#footnote-ref-54)
55. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради Ук­раїни 28 червня 1996 року. - Ст.9. [↑](#footnote-ref-55)
56. Международное право // Под ред. Г.И. Тункина. М.: Юрид. лит., 1994. С. 365. [↑](#footnote-ref-56)
57. Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999. – С.123. [↑](#footnote-ref-57)
58. Налоговое право. Учебник // Под ред. Пепеляева С.Г., М., Юристь, 2003. С.359. [↑](#footnote-ref-58)
59. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Загальна частина. – Чернівці: Рута, 1995. – С.77 [↑](#footnote-ref-59)
60. Закон України “Про державний кордон України”// Відомості Верховної Ради. – 1992. - № 2. - Ст. 5(із наступними змінами та доповненнями). [↑](#footnote-ref-60)
61. Кулик М. Про побудову несуперечливої моделі делімітації морських просторів у сучасному міжнародному праві // Право України. – 2001. - № 9. – С. 89. [↑](#footnote-ref-61)
62. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 360 [↑](#footnote-ref-62)
63. 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 [↑](#footnote-ref-63)
64. п.2 ст. 22 Конвенції між Урядом СРСР і Урядом Королівства Нідерландів від 21.11.1986 р. (втратила чинність). [↑](#footnote-ref-64)
65. Международное публичное право: Сб. док. – М., 1996. – Т. 1. –570с. [↑](#footnote-ref-65)
66. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Особлива частина. – Чернівці: ЧДУ, 1996. – С.93 [↑](#footnote-ref-66)
67. Международное публичное право: Сб. док. – М., 1996. – Т. 1. –570с. [↑](#footnote-ref-67)
68. 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. – с.25. [↑](#footnote-ref-68)
69. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. –С. 362 [↑](#footnote-ref-69)
70. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – 40. – Ст. 356 [↑](#footnote-ref-70)
71. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. – С. 143. [↑](#footnote-ref-71)
72. Коннов О.Ю. Международные соглашения в области налогообложения и практика получения налоговых освобождении в Российской Федерации // Налоговый вестник. – 1997. - № 12. – С.22. [↑](#footnote-ref-72)
73. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. Пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – с.46 [↑](#footnote-ref-73)
74. Міжнародне оподаткування. / Під ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпи. – Київ, - 2003. – С.127 [↑](#footnote-ref-74)
75. Міжнародне оподаткування. / Під ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпи. – Київ. – 2003. – С.127 [↑](#footnote-ref-75)
76. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. Пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С.47 [↑](#footnote-ref-76)
77. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С.58 [↑](#footnote-ref-77)
78. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С.241 [↑](#footnote-ref-78)
79. Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Издательство НОРМА, 2001. [↑](#footnote-ref-79)
80. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С. 95 [↑](#footnote-ref-80)
81. Дернберг Л. Ричард. Международное нологообложение. Кратний курс. Пер. С англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – С.92. [↑](#footnote-ref-81)
82. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 376. [↑](#footnote-ref-82)
83. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 87. [↑](#footnote-ref-83)
84. Кашин В.А. Налоговое соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С.67. [↑](#footnote-ref-84)
85. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С. 96 [↑](#footnote-ref-85)
86. Лист ДПА від 13.12.1999 р. № 7104/6115-1116 // Вісник податкової служби України. – 2003. - № 6 [↑](#footnote-ref-86)
87. Вісник податкової служби України. - № 17-18. - 2000. – С.75. [↑](#footnote-ref-87)
88. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 364; Налоги и налогообложение. Учебник для вузов / Под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской. – СПб.: ПИТЕР, 2002. –С. 273. [↑](#footnote-ref-88)
89. Закон України від 22.05.97 “Про оподаткування прибутку підприємств” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - №36. – Ст.233. [↑](#footnote-ref-89)
90. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учеб. Пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С.47. [↑](#footnote-ref-90)
91. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 366. [↑](#footnote-ref-91)
92. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 367. [↑](#footnote-ref-92)
93. Закон України від 27.03.1991 “Про підприємства в Україні” // Відомості Верховної Ради України. – 1991. - №24. – С.272; Закон України від 22.05.97 “Про оподаткування прибутку підприємств” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - №36. – С.233. [↑](#footnote-ref-93)
94. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000. – С. 223. [↑](#footnote-ref-94)
95. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С. 142. [↑](#footnote-ref-95)
96. Коннов О.Ю. Международные соглашения в области налогообложения и практика получения налоговых освобождении в Российской Федерации // Налоговый вестник. – 1997. - № 12. – С.21. [↑](#footnote-ref-96)
97. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С.372. [↑](#footnote-ref-97)
98. 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. [↑](#footnote-ref-98)
99. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: НДФБК-ПРЕСС, 2000. – с. [↑](#footnote-ref-99)
100. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно // Вісник податкової служби України. – 1998. – № 3. [↑](#footnote-ref-100)
101. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 63. [↑](#footnote-ref-101)
102. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 206. [↑](#footnote-ref-102)
103. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 12. [↑](#footnote-ref-103)
104. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономический отношений: Учеб. пособие. / Научный центр исследований экономической политики и бизнеса "Армита" - Минск : Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. — С. 122. [↑](#footnote-ref-104)
105. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России: Учебник для студ. экон. спец. вузов / Всероссийский заочный финансово- экономический ин-т. — М. : Финстатинформ, 1996. – С. 27. [↑](#footnote-ref-105)
106. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. –С. 74-75. [↑](#footnote-ref-106)
107. Падейский Н. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. – 1929. - № 11-12. – С. 84. [↑](#footnote-ref-107)
108. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 140. [↑](#footnote-ref-108)
109. Петраш І.Ю. Договори про уникнення подвійного оподаткування в системі права міжнародних договорів // Вісник Львівського університету. Серія: міжнародні відносини. – 2000. – Вип. 2. – С. 421. [↑](#footnote-ref-109)
110. Петрова В.Г. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М.: Издательство «Олита», 2003. – С.279 [↑](#footnote-ref-110)
111. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 143. [↑](#footnote-ref-111)
112. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2001. - № 4. – С. 36. [↑](#footnote-ref-112)
113. Закон України “Про правонаступництво України” // Закони України. Офіційне видання. Т. 2. – С. 168. [↑](#footnote-ref-113)
114. Гладун Ю. Про заснування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2001. - № 10. – С. 63. [↑](#footnote-ref-114)
115. Закон України “Про систему оподаткування” // Закони України. Офіційне видання. Т. 12. – С.83 [↑](#footnote-ref-115)
116. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2001. - № 4. – С.36 [↑](#footnote-ref-116)
117. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С.143. [↑](#footnote-ref-117)
118. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2001. - № 4. –С.37. [↑](#footnote-ref-118)
119. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2001. - № 4. – С.34. [↑](#footnote-ref-119)
120. Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. – 1995. - № 5. – С. 143. [↑](#footnote-ref-120)
121. Петраш І.Ю. Договори про уникнення подвійного оподаткування в системі права міжнародних договорів // Вісник Львівського університету. Серія: міжнародні відносини. – 2000. – Вип. 2. – С. 421. [↑](#footnote-ref-121)
122. Шумилов В.М. Международное экономическое право. М.: ООО Издательско-консалтинговая компания «ДеКа». – 1999. – С. 38. [↑](#footnote-ref-122)
123. Петраш І.Ю. Цілі, завдання та види міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць, випуск 22 (частина І). – К. - 2000. – С. 123. [↑](#footnote-ref-123)
124. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 9. [↑](#footnote-ref-124)
125. Международное публичное право: Сб. док. – М., 1996. – Т. 1. – С. 73. [↑](#footnote-ref-125)
126. Коментар до Конституції України / За редакцією В.Ф. Опришко. – К., 1996. – С. 41. [↑](#footnote-ref-126)
127. Семенюта В.В., Семенюта Л.О. Норми міжнародного права в оподаткуванні юридичних осіб // Фінанси України. – 1999. - № 11. – С. 123-125. [↑](#footnote-ref-127)
128. Опришко В. Питання гармонізації законодавства України з міжнародним правом і національними правовими системами // Право України. – 1999. - № 8. – С. 15-16. [↑](#footnote-ref-128)
129. Петраш І.Ю. Договори про уникнення подвійного оподаткування в системі права міжнародних договорів // Вісник Львівського університету. Серія: міжнародні відносини. – 2000. – Вип. 2. – С. 416. [↑](#footnote-ref-129)
130. Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С. 230. [↑](#footnote-ref-130)
131. 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. – Ст. 119 [↑](#footnote-ref-131)
132. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С. 98. [↑](#footnote-ref-132)
133. Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999. – С. 124. [↑](#footnote-ref-133)
134. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – С. 48-49. [↑](#footnote-ref-134)
135. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – С. 49 [↑](#footnote-ref-135)
136. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – С. 51 [↑](#footnote-ref-136)
137. Петраш І.Ю. Цілі, завдання та види міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць, випуск 22 (частина І). – К., 2000. – С. 134. [↑](#footnote-ref-137)
138. Действующее международное право. В 3-х томах. Составители Ю.М. Колосов и Э.С. Кравчикова. Том 3. – М.: Издательство Московского независимого института международного права, 1999. – С. 433. [↑](#footnote-ref-138)
139. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С. 433. Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999. – С.124 [↑](#footnote-ref-139)
140. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 251 [↑](#footnote-ref-140)
141. Петраш І.Ю. Договори про уникнення подвійного оподаткування в системі права міжнародних договорів // Вісник Львівського університету. Серія: міжнародні відносини. – 2000. – Вип. 2. – С. 418. [↑](#footnote-ref-141)
142. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – С. 49 [↑](#footnote-ref-142)
143. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 345. [↑](#footnote-ref-143)
144. Свод нормативных актов ЮНЕСКО. – М.. 1991. – С. 469. [↑](#footnote-ref-144)
145. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С. 102. [↑](#footnote-ref-145)
146. Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999. – С. 132. [↑](#footnote-ref-146)
147. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С. 103. [↑](#footnote-ref-147)
148. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. –С. 253. [↑](#footnote-ref-148)
149. Угода між Державною податковою адміністрацією України та Міністерством внутрішніх справ Литовської Республіки про співробітництво у сфері боротьби з податковими правопорушеннями // Офіційний Вісник України 2003. - №25. – Ст. 1244. [↑](#footnote-ref-149)
150. Меморандум про взаєморозуміння та співробітництво між Державною податковою адміністрацією України і Службою фіскальної інформації розслідувань / Службою економічних розслідувань Нідерландів // Офіційний Вісник України 2003 - № 25 – Ст. 1250. [↑](#footnote-ref-150)
151. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000. – С.242 [↑](#footnote-ref-151)
152. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. –С. 108. [↑](#footnote-ref-152)
153. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 253. [↑](#footnote-ref-153)
154. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2001. - № 4. – С. 34. [↑](#footnote-ref-154)
155. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 253. [↑](#footnote-ref-155)
156. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономический отношений: Учеб. пособие для студ. / Минск : Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. — С. 131. [↑](#footnote-ref-156)
157. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – С. 50. [↑](#footnote-ref-157)
158. Закон України “Про прийняття Четвертої поправки до Угоди Міжнародного валютного фонду // Відомості Верховної Ради . – 2002. – № 41. – Ст. 298. [↑](#footnote-ref-158)
159. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С. 99. [↑](#footnote-ref-159)
160. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 138. [↑](#footnote-ref-160)
161. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С.38. [↑](#footnote-ref-161)
162. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С.139. [↑](#footnote-ref-162)
163. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – С. 99. [↑](#footnote-ref-163)
164. Дмитриев В.Н. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения – для чего они нужны и как с ними работать // Налоговой вестник. – 1997. - № 12. – С.57. [↑](#footnote-ref-164)
165. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономический отношений: Учеб. пособие для студ. - Минск : Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. — С. 127. [↑](#footnote-ref-165)
166. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 140. [↑](#footnote-ref-166)
167. Петраш І.Ю. Договори про уникнення подвійного оподаткування в системі права міжнародних договорів // Вісник Львівського університету. Серія: міжнародні відносини. – 2000. – Вип. 2. – С. 421. [↑](#footnote-ref-167)
168. 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 [↑](#footnote-ref-168)
169. 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. // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 17-18 [↑](#footnote-ref-169)
170. 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 [↑](#footnote-ref-170)
171. 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 [↑](#footnote-ref-171)
172. Перов А.В. Международные налоговые соглашения Российской Федерации. М.: Перспектива, 1998. С. 93-95 [↑](#footnote-ref-172)
173. 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 [↑](#footnote-ref-173)
174. 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. [↑](#footnote-ref-174)
175. Дмитриев В.Н. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения – для чего они нужны и как с ними работать // Налоговой вестник. – 1997. - № 12. – С. 59. [↑](#footnote-ref-175)
176. 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. [↑](#footnote-ref-176)
177. Карпов В.В. Устранение двойного налогообложения. – М.: Экономика и финансы, 1997. – С. 55. [↑](#footnote-ref-177)
178. 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. [↑](#footnote-ref-178)
179. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С. 50. [↑](#footnote-ref-179)
180. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С. 70.; Латковська Т.А. Проблемы двойного налогообложения. – Международная научная конференция «Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства». – Черновцы, 22-24 сентября 2003 года //Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. Сборник научных докладов и сообщений. Выпуск 1. – Черновцы: Рута, 2003. – С 278-288. [↑](#footnote-ref-180)
181. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения // Финансы, № 4. – 2000. – С.40. [↑](#footnote-ref-181)
182. 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. – Ст. 119 [↑](#footnote-ref-182)
183. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 380. [↑](#footnote-ref-183)
184. 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. – С. 108. [↑](#footnote-ref-184)
185. Кашин В.А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. – 1997. - № 5. – С. 20. [↑](#footnote-ref-185)
186. Дмитриев В.Н. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения – для чего они нужны и как с ними работать // Налоговой вестник. – 1997. - № 12. – С. 57-62. [↑](#footnote-ref-186)
187. Петраш І.Ю. Цілі, завдання та види міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць, випуск 22 (частина І). – К., 2000. – С. 134. [↑](#footnote-ref-187)
188. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С. 51. [↑](#footnote-ref-188)
189. Конституція України. Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – К., 1996. – Ст. 9. [↑](#footnote-ref-189)
190. 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. – Ст. 119 [↑](#footnote-ref-190)
191. Доценко Н. Уникнення подвійного оподаткування // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. - № 6. – С.31. [↑](#footnote-ref-191)
192. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.11 / НАН України; Інститут держави і права ім. В.М.Корецького. - К., 2003. — С.5. [↑](#footnote-ref-192)
193. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения // Финансы, № 4. – 2000. – С. 40. [↑](#footnote-ref-193)
194. 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. [↑](#footnote-ref-194)
195. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.11 / НАН України; Інститут держави і права ім. В.М.Корецького. - К., 2003. — С. 8. [↑](#footnote-ref-195)
196. Тезисы докладов и выступлений на международной научной конференции "Двойное налогообложение: проблемы и пути решения", (13 марта 2000 г.) - М. : Финансовая академия, 2000. – С. 37; Чиж В.И., Чернякова Т.М., Бондаренко О.В. Налоги и налогообложение в Украине: Учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов и техникумов. — Луганск, 1999. – С. 261. [↑](#footnote-ref-196)
197. Петраш І.Ю. Система усунення подвійного оподаткування в міжнародних податкових договорах // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 9. – К., 2001. – С. 465. [↑](#footnote-ref-197)
198. 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. [↑](#footnote-ref-198)
199. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. –С. 377. [↑](#footnote-ref-199)
200. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.11 / НАН України; Інститут держави і права ім. В.М.Корецького. - К., 2003. — С. 9. [↑](#footnote-ref-200)
201. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 377. [↑](#footnote-ref-201)
202. Baker Ph. Double Taxation conventions and International Tax Law. L., 1994. – P. 360. [↑](#footnote-ref-202)
203. Ogley A. Principles of International Tax. A Multinational Perspective. L., 1996. – P. 221. [↑](#footnote-ref-203)
204. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С. 378. [↑](#footnote-ref-204)
205. Ogley A. Principles of International Tax. A Multinational Perspective. L., 1996. – P. 228. [↑](#footnote-ref-205)
206. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000. – С. 54. [↑](#footnote-ref-206)
207. Конвенція між Урядом України та урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1997. - № 2 . [↑](#footnote-ref-207)
208. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. – С. 169. [↑](#footnote-ref-208)
209. 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. [↑](#footnote-ref-209)
210. Лушникова М.В. Налоговое право (общая часть): Учебное пособие. – Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 1998. – С. 29. [↑](#footnote-ref-210)
211. Закон України від 22.05.97 “Про оподаткування прибутку підприємств” // Відомості Верховної Ради України. – 1995. - №4. – Ст. 28 [↑](#footnote-ref-211)
212. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – С. 71. [↑](#footnote-ref-212)
213. Конвенція між Кабінетом міністрів України та Урядом Туркменістану про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та майно // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 3. – С. 65. [↑](#footnote-ref-213)
214. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 44. [↑](#footnote-ref-214)
215. Петраш І.Ю. Попередження податкових ухилень та боротьба із податковими правопорушеннями в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ: Збірник. – Львів, 2000. – № 2. – С. 91. [↑](#footnote-ref-215)
216. Петраш І.Ю. Система усунення подвійного оподаткування в міжнародних податкових договорах // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 9. – К.: Ін-т держави і права імені В.М. Корецького НАН України; Спілка юристів України, 2001. – С. 471-472. [↑](#footnote-ref-216)
217. Дернберг Л. Ричард. Международное налогообложение. Краткий курс. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – С. 95. [↑](#footnote-ref-217)