

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Київський національний торговельно-економічний університет**  
**Кафедра міжнародного публічного права**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**«Міжнародно-правове співробітництво держав з уникнення  
подвійного оподаткування»**

Студентки 2 курсу, 11м групи,  
заочної форми навчання  
спеціальності 082  
«Міжнародне право»

Шепелева  
Марина  
Іванівна

\_\_\_\_\_

підпис  
студента

Науковий керівник  
д.ю.н.,  
доцент

Дешко  
Людмила  
Миколаївна

\_\_\_\_\_

підпис  
керівника

Гарант освітньої програми  
д.ю.н.,  
доцент

Дешко  
Людмила  
Миколаївна

\_\_\_\_\_

підпис  
керівника

**Київ-2018**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ З УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	6
1.1. Подвійне оподакування: поняття, правова природа, види	6
1.2. Еволюція системи усунення подвійного оподакування в міжнародних договорах	17
2. МЕХАНІЗМ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ З УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	24
2.1. Нормативно-правовий механізм співробітництва держав з уникнення подвійного оподакування	24
2.2. Організаційно-правовий механізм співробітництва держав з уникнення подвійного оподакування	34
3. ДОГОВІРНІ ВІДНОСИНИ УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	44
3.1. Види договорів України про уникнення подвійного оподакування	44
3.2. Співпраця України з іншими країнами щодо уникнення подвійного оподакування	50
ВИСНОВКИ	62
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИ ДЖЕРЕЛ	66

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Основною правовою підставою міжнародного співробітництва держав в сфері фіскального співробітництва є таке явище як подвійне оподаткування. З моменту отримання незалежності Україна постала перед необхідністю створення власної системи договорів у сфері оподаткування з метою збереження податкової бази, забезпечення інтересів резидентів на зовнішніх ринках та створення сприятливого інвестиційного клімату, а також налагодження ефективної співпраці податкових органів. Існуюча договірна практика України з укладення податкових договорів є досить широкою і розгалуженою, однак при цьому окремі положення самих договорів не завжди узгоджені між собою та з вимогами національного законодавства, а в окремих випадках – є застарілими і такими, що не можуть ефективно виконувати покладені на них функції.

З усієї сукупності податкових договорів України найбільшу кількість складають договори про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна. Так, станом на 1 січня 2018 р. набули чинності понад 60 таких договорів, а 5 договорів СРСР продовжували зберігати свою чинність [1]. Саме двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування гарантують забезпечення єдиного системного підходу для усунення подвійного оподаткування за відмінних податкових систем і вони виступають основою для співробітництва компетентних органів договірних держав у цій сфері та в сфері боротьби із податковими правопорушеннями [2, с. 3].

Незважаючи на досить широку практику України щодо укладення податкових договорів, останні потребують постійного оновлення, узгодження і вдосконалення. Це дозволить державам оперативно реагувати на сучасні виклики щодо уникнення подвійного оподаткування. Так, наразі потребує узгодження використання поняття «проценти», необхідним є усунення дискримінаційних

положень щодо оподаткування осіб без громадянства та суперечностей положень щодо оподаткування процентами і надання режиму недискримінації, потребує поширення практика щодо надання допомоги у стягненні податків.

Вище викладене свідчить про актуальність обраної теми дослідження.

**Наукова розробленість теми дослідження.** Теоретичною базою для дослідження послужили роботи вчених В.Ф. Опришка, А.І. Погорлецького, П.М. Бірюкова, В.А. Кашина, М.Г. Скачкова, О.М. Водяникова, А.Г. Кисельова, Л.М. Ентіна, Г.П. Толстопятенко та ін.

**Об'єктом дослідження** є міжнародно-правове регулювання співробітництва держав з уникнення подвійного оподаткування.

**Предметом дослідження** є міжнародно-правове співробітництво держав з уникнення подвійного оподаткування.

**Мета та завдання** дослідження. Метою дослідження є виявлення закономірностей та тенденцій розвитку міжнародно-правового співробітництва держав у сфері уникнення подвійного оподаткування, а також розробка рекомендацій щодо напрямів вдосконалення міжнародно-правового регулювання співробітництва України з іншими державами в цій сфері.

Досягнення мети дослідження обумовило необхідність розв'язання наступних завдань:

- виявити характерні ознаки подвійного оподаткування;
- уточнити поняття, правову природу, види подвійного оподаткування;
- виявити чинники, які породжують подвійне оподаткування;
- виявити тенденції еволюції системи усунення подвійного оподаткування в міжнародних договорах;
- класифікувати міжнародні договори з уникнення подвійного оподаткування та угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна;

–виявити недоліки в угодах України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та обґрунтувати пропозиції щодо їх вдосконалення.

**Методологія дослідження.** Використано такі наукові методи: історичний, формально-правовий, порівняльного правознавства, структурно-функціональний та статистичний методи. Логіко-семантичний метод застосовано для поглиблення загального понятійно-дефініційного апарату. Аналіз міжнародних документів та практики їх застосування проведено за допомогою формально-логічного методу.

**Наукова новизна дослідження** полягає в розвитку досліджень природи подвійного оподаткування, вдосконаленні теоретичної бази понять, характерних особливостей міжнародного договірного регулювання уникнення подвійного оподаткування, вдосконаленні теоретичної бази, розробці пропозицій з вдосконалення правового регулювання усунення подвійного оподаткування як одного із напрямів співробітництва держав в сфері оподаткування.

**Практичне значення:** сформульовані у випускній кваліфікаційній роботі висновки та положення можуть бути використані у науково-дослідній, нормотворчій та правозастосовній діяльності, навчальному процесі.

**Структура роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ З УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

#### 1.1. Подвійне оподакування: поняття, правова природа, види

Податок – один із головних атрибутів суверенітету. Не існує справжнього міжнародного податку, податкові відрахування, які здійснюють міжнародні організації від заробітної плати своїх службовців (які звільнені від національного оподаткування), мають лише дуже віддалений зв'язок із справжнім податком. Деякі вчені вважають, що активні та успішні спроби окремих держав утворити певний тип федеративної держави призвели до стягування податків федеративного типу. Як приклад вони визначають: “...Європейське економічне співтовариство має сьогодні власні ресурси, які певною мірою є передвісниками податку, що, можливо, колись буде стягуватися в європейській державі” [3, с.261].

Проте, у цьому випадку правильніше говорити про особливу систему правовідносин – європейське податкове право, як сукупність інтеграційного податкового права і податкового права держав-членів (членів Європейського союзу). Слід мати на увазі, що національне податкове право – рівноцінна складова європейського права, оскільки своїм регулюванням охоплює значний сектор податкових відносин у державах-членах ЄС [4, с.12-13]. Отже, європейське податкове право можна визначити як сукупність податкових положень установчих договорів, нормативно-правових актів, прийнятих інститутами ЄС, загальних принципів права, які застосовуються до податкових відносин, і рішень Суду ЄС з податкових питань [5, с.424].

Важливу роль у становленні і розвитку європейського податкового права відіграє правова доктрина, закладена в його основу. Проте європейське податкове

право все ж таки ближче до національного податкового права окремого типу складного державного утворення, природу якого визначає характер інтеграційних процесів всередині співтовариства, ніж до міжнародного податкового права як галузі міжнародного економічного права [6, с. 335], що є системою норм, які спрямовані на регулювання економічного співробітництва держав у сфері оподаткування [7, с. 213]. Причому можна говорити про правове співробітництво в сфері оподаткування лише за умови, що воно вирішує питання про оподаткування осіб, якщо пов'язані з цим правовідносини торкаються інтересів двох чи кількох держав [8, с. 280-281; 2].

Сьогодні, в доктрині існує надзвичайно багато визначень поняття подвійного оподаткування. Цікаво зазначити, що фактично податкове законодавство кожної країни містить норми про уникнення чи усунення подвійного оподаткування, крім того, і в багатьох міжнародних договорах містяться статті, які регулюють це питання. Втім поняття подвійного оподаткування, як правило, міститься в теоретичних працях та коментарях. Тобто не існує якогось одного загальновизнаного нормативного визначення терміна “подвійного оподаткування”, чим можна і пояснити таку різноманітність дефініцій останнього.

Подвійне оподаткування, в широкому розумінні – це дворазове чи багаторазове оподаткування податком чи податками одного і того ж об'єкта оподаткування [9, с.73].

Деякі визначення цього поняття вирізняються своєрідністю. Наприклад, подвійне оподаткування – подвійна чи в більшій мірі податкова система як результат накладення кількох податків на одну і ту ж власність [10]. Фактично не можливо однозначно погодитися із цим тлумаченням. Якщо під поняттям податкова система, за загальним правилом, розуміється сукупність податків, зборів, мита та інших платежів, які стягуються в установленому порядку з платників податків – юридичних та фізичних осіб на території країни, а також форм і методів їх побудови [11, с.380], то доцільніше говорити, що подвійне

оподаткування це радше – явище, ситуація чи юридичний факт (оскільки виникають податкові правовідносини); а стосовно поняття системи, то відбувається перетинання чи накладення податкових систем двох чи більше держав, що призводить до збільшення податкового зобов'язання платників податку і як наслідок – подвійне оподаткування. Друге зауваження стосовно використання поняття власність, оскільки це поняття є дещо вужче від поняття об'єкта оподаткування, яким також можуть бути певні дії, події чи стан (юридичні факти), що обумовлюють обов'язок суб'єкта заплатити податок [12, с.26] (наприклад: володіння майном, вчинення угоди купівлі-продажу, спадкування, отримання доходу та ін.).

Словник термінів з оподаткування, виданий Європейською комісією, тлумачить поняття подвійного оподаткування ширше – як: оподаткування однією чи кількома податковими юрисдикціями (держав) одного і того самого платника податків і у відношенні одних і тих самих доходів, прибутків, капіталів (майна), угод [13,с.11-12].

Із запропонованих визначень можна вивести характерні ознаки цього явища:

1) об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз подібними чи аналогічними податками; 2) подвійне оподаткування – пов'язане із оподаткуванням у межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій; 3) подвійне оподаткування справді буде подвійним, якщо воно здійснюється стосовно до одних і тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий відрізок часу (податковий період); 4) подвійне оподаткування – це негативне явище, яке виникає при оподаткуванні певного податкового об'єкта, оскільки призводить до збільшення податкового тягара в кілька разів та виникнення додаткових податкових зобов'язань для платника податків і як результат – скорочення прибутку та зникнення зацікавленості до господарської діяльності останнього.

Отже, подвійне оподаткування - це негативне явище, при якому певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз податками в



межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій, за один і той самий податковий період.

Подвійне оподаткування породжується комплексом причин [14]. До соціально-економічних належать: необґрунтовано високий сукупний податковий тягар, що несе платник податків; оподаткування, що не враховує специфіку окремих видів фінансово-господарської діяльності (сезонність у сільському господарстві); відсутність у певні періоди оборотних активів, обумовлено специфікою окремих видів діяльності. Великий вплив робить і нестабільність економічної ситуації в країні, коли держава не має сил забезпечити захист платника податків від фінансово-економічних криз. У цій ситуації платник прагне законними й незаконними способами створити гарантовані резерви, швидко дістати прибуток, перевести його в активи, що найменше піддаються впливу кризи. При цьому платник податків виходить із того, що сукупна вигода, яку він одержить у результаті здійснення податкового правопорушення, стане для нього настільки істотною, що навіть правові наслідки, які він понесе, будуть мати для нього менше значення (тобто сума прихованого податку буде більшою, ніж санкції за несплату).

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

Технічні причини пов'язані з недостатньо раціональним механізмом податкового контролю. Чинне податкове законодавство передбачає дуже значний обсяг різних видів бухгалтерської звітності по окремих видах податків, що покликана зробити фінансово-господарські операції «прозорими» для податкових органів, які не досягають мети. З одного боку, податкові органи не в змозі

контролювати всі фінансово-господарські операції організації на основі надаваних їм документів, з іншого боку, платникові податків доводиться утримувати значний штат бухгалтерських співробітників [2].

Проблеми правового характеру зв'язуються з наявністю значної кількості протиріч, колізій у діючому податковому законодавстві. Це обумовлено вповільненим реагуванням на істотні зміни суспільних відносин. Платники податків, як правило, не зв'язують сплату податків і зборів з одержанням соціальних дотацій, пенсій, заробітної плати представникам бюджетної сфери. Сплата податків і зборів, будучи конституційним обов'язком кожного громадянина, сприймається як відчуження частини коштів на користь невизначеного суб'єкта. Дана колізія у свідомості платника податків і провокує його на здійснення діянь, пов'язаних з ухилянням від сплати податків і зборів. До причин організаційного характеру належать існуючі недоліки в процесуальному забезпеченні реалізації приписів матеріальних податково-правових норм.

Показовим у цьому відношенні є дослідження, проведене в Новій Зеландії, яке виділило такі три основних умови існування подвійного оподаткування: 1) наявність різниці в оподаткуванні бази оподаткування (зокрема, за різними ставками, нульовою ставкою або можливістю повного звільнення від оподаткування); 2) наявність можливості використання такої різниці в оподаткуванні шляхом зміни податкового режиму з високих ставок на низькі; 3) можливість отримання прибутку від використання такої різниці в оподаткуванні, який має бути більшим за витрати на проведення відповідних операцій з подолання подвійного оподаткування [15; 2].

За результатами цих досліджень можна зробити висновок, що найефективнішими методами боротьби з неприйнятною поведінкою платника податків є усунення умов (причин), що породжують такі дії, зокрема, шляхом розширення бази оподаткування, зниження податкових ставок, перехід від прямих до непрямих податків (податок на споживання) та максимального зменшення

податкових пілг [16]. До того ж, нині багато уваги приділяється також правильному підходу до розробки та впровадження податкової політики держави. Окремий наголос робиться на врахуванні податкового планування та його крайніх проявів як раціональної поведінки платника податків, дослідження бажаності відповідної поведінки та можливості впливу держави на неї, зокрема, з метою використовувати для досягнення відповідних загальних цілей (навіть шляхом певних поступок). При цьому вкрай необхідним є проведення низки підрахунків (аналіз вигід і витрат): у випадку податкового планування це співвідношення витрат держави на нагляд та контроль за поведінкою платника податків та реальні втрати бюджету від такої поведінки [2].

Цікавим є приклад Австралії. Згідно із рекомендаціями щодо поліпшення системи оподаткування цієї країни вивчення та реагування на уникнення оподаткування (неприйнятне) має проходити декілька стадій (за важливістю). Одними з перших питань, на які має бути дана відповідь є: 1) чи можна усунути відповідну проблему шляхом змін у структурі системи оподаткування; 2) чи необхідно взагалі припиняти таку практику (зокрема, з урахуванням співвідношення необхідних витрат на впровадження відповідних заходів боротьби, їх ефективності та реальних втрат бюджетів від такої поведінки платника податків) [17]. На нашу думку, нині можна говорити про досягнення у розвинених країнах розуміння того, що податкове планування (в тому числі в його крайніх (неприйнятних) проявах) є частиною податкової політики держави. Воно також свідчить і про певну об'єктивну обмеженість впливу держави у податкових відносинах, адже інколи витрати на здійснення належного контролю можуть значно перевищити відповідні втрати бюджету. Нарешті, це явище можна вміло використовувати з метою досягнення бажаних для держави цілей (наприклад, стимулювання інвестування у певні галузі виробництва).

Відкритість, доступність та стабільність податкового законодавства передбачає те, що платник податків повинен завжди мати змогу безпомилково

прорахувати податкові наслідки будь-якої своєї дії. При цьому його дії мають спиратися на доступність та відкритість усієї інформації про систему оподаткування, чіткість законодавчих вимог як у розумінні представників податкових органів, так і платників податків. Урахування інтересів особи заклало правове підґрунтя для подальшого конструктивного розвитку відносин у сфері оподаткування між платником та державою. Саме право використовується для захисту інтересів приватного власника, встановлюючи чіткі межі втручання держави до сфери приватної власності. Усе, що не знайшло чіткого закріплення у законі, тлумачиться на користь платника податків. Більше того, і досі точаться суперечки щодо способу тлумачення відповідних законодавчих положень, при цьому поширеною є думка про необхідність звуженого тлумачення положень податкового законодавства з віднесенням будь-якого сумніву на користь платника податків.

Сучасні засади організації регулювання податкових відносин передбачають безумовне право платника податків використовувати всі доступні йому законні засоби для мінімізації податкових зобов'язань, що передбачає і більш вузьке право на податкове планування. Одним із найбільш яскравих рішень в прецедентному податковому праві стало положення: "Будь-хто може таким чином упорядкувати свої справи, щоб платити якнайменші податки. Ніхто не зобов'язаний діяти так, щоб скарбниця отримала найбільший зиск. Не існує навіть громадянського обов'язку збільшувати власні податки" [18]. Відповідними судовими прецедентами в цій галузі стали – для Великої Британії *Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster* (1936), для Австралії -*Jaques v. Federal Commissioner of Taxation* (1924), для Бельгії – рішення Касаційного суду від 6 червня 1961 року [2].

Таким чином, можна стверджувати, що, врегулювавши відповідні відносини за допомогою права, сторони стали, так би мовити, заручниками правового механізму, при цьому одна з них отримала явну перевагу у праві тлумачити будь-яку неточність на власну користь.

Виходячи з того, що податкові правовідносини належать до публічних відносин, які регулюються імперативним методом абстрактні приписи податкових норм можуть призвести до диктату держави .

Варто зауважити, що джерелами національного податкового права виступають податкові закони, а також норми та правила, що містяться в інших нормативних актах – розпорядженнях уряду, інструкціях податкових органів, рішеннях суду, міжнародних договорах, які стосуються питань оподаткування. А до джерел міжнародного податкового права належать міжнародні договори з питань оподаткування, що укладаються між двома чи більше державами та податкові закони країни, які спрямовані передовсім на забезпечення дієвості та реалізацію норм міжнародних податкових договорів (наприклад, закони про ратифікацію податкових конвенцій). За загальним правилом, до публічно-правових джерел міжнародного економічного права (а відповідно можна говорити і про публічно-правові джерела міжнародного податкового права) відносять ті, які виникають на підставі суверенних дій публічної влади [19, с.9] (питання про оподаткування безпосередньо пов'язані з податковим суверенітетом держави [20, с.94]). Проте ці питання дуже тісно пов'язані також з іншими видами економічного співробітництва держав – у сфері інвестицій, торгівлі, міжнародних перевезень тощо. Джерела регулювання та їхні технічні прийоми (методи) не завжди можуть однозначно визначити межі певної сукупності правовідносин, що дало б змогу їх виокремити як предмет правового регулювання окремої галузі. Правильне відмежування галузі можна провести лише на підставі змісту відносин, що регулюються [21, с.121-123]. Сукупність правових норм повинна бути адекватна визначеному специфічному колу суспільних відносин, які повинні володіти достатньо великою суспільною значущістю, а нормативно-правовий матеріал, необхідний для їх регулювання, повинен мати достатньо великий обсяг [22, с.189-190]. Крім того, повинна бути зацікавленість суспільства у

виокремленні, розвиткові та вдосконаленні правового регулювання конкретної групи суспільних відносин, у відмежуванні нової галузі права [23, с.7].

Отже, розвиток конкретної сфери суспільних відносин розглядається як критерій необхідності їх відповідного регулювання через створення міжнародних норм, завдяки чому складуються реальні, об'єктивні передумови для виокремлення в межах міжнародного права нової галузі права.

Відповідно до такого підходу, можна визначити, що міжнародне податкове право є сукупністю міжнародно-правових норм, які регулюють міждержавні відносини, основним змістом яких є: усунення подвійного оподаткування; мінімізація перекладення податкового тягаря на інші країни; попередження ухилення від сплати податків; обмеження сфери застосування податкового планування; гармонізація податкових систем і податкової політики та уніфікація податкового законодавства різних країн, щоб створити сприятливі умови для торгівлі і співробітництва; взаємне пом'якшення податкових режимів з метою тісної інтеграції та розширення взаємопроникнення капіталу і робочої сили; визначення податкової юрисдикції договірних сторін; уникнення дискримінації платників податків – нерезидентів [24, с.44]; захист прав платників податків; гармонізація оподаткування інвестиційної діяльності.

Міжнародне оподаткування – це специфічне коло суспільних відносин, оскільки стосується не всіх суспільних відносин, а лише тих, що пов'язані з оподаткуванням певними видами податків або торкаються фіскальних інтересів двох чи більше держав [25]. Основою для таких відносин є, зокрема, дохід, який особа отримала від діяльності чи із джерел в іноземній державі, а також діяльність держав, яка здебільшого пов'язана з визначенням та розмежуванням податкової юрисдикції у процесі міжнародного співробітництва. Зазначені вище особливості правового регулювання міжнародного оподаткування та пов'язані з ним сукупність правовідносин, відрізняють міжнародні податкові відносини, з одного боку, від різноманітних внутрішніх податкових відносин, які складаються в

окремих державах, а з іншого – від інших міжнародних, тобто тих відносин, які торкаються інтересів кількох держав, наприклад, у сфері торгівлі, транспорту тощо.

У цілому міжнародне податкове право регулює неузгодженості національних законів, які виникають у міжнародних відносинах, але міжнародне податкове право не є виключно чи переважно правом апеляцій до національного законодавства. Воно складається з матеріально-правових норм, закріплених у міжнародних договорах, які належать до двох головних категорій: одні спрямовані на боротьбу проти подвійного оподаткування, інші – проти приховування від оподаткування доходів та проти фінансових правопорушень [26,с.261].

Отже, поняттям міжнародне податкове право охоплюються норми міжнародного економічного (публічного) права, які мають предметом регулювання оподаткування діяльності на території більше як однієї держави. Для уникнення термінологічних непорозумінь слід зазначити, що дуже часто в цьому контексті говорять про міждержавне податкове право, яке в зарубіжній доктрині ідентичне поняттю міжнародного податкового права [27]. Міжнародне податкове право пов'язане із міжнародним публічним правом, оскільки питання про податок – це питання про державу. До того ж, міжнародне право є джерелом податкової юрисдикції держави, і її повноваження – здійснювати оподаткування, насамперед, відноситься до проблематики міжнародного, а не до національного права.

Міжнародне податкове право – цілісна, міжсистемна сукупність правових норм, що динамічно розвивається і володіє власними ознаками, які спрямовані на визначення суспільних відносин, що пов'язані із оподаткуванням, що торкається інтересів двох і більше держав. Варто зауважити, що мова іде не про формування якогось змішаного права, яке розташоване між міжнародним публічним та національним правом. У сфері міжнародного податкового права не відбувається злиття різноманітних галузей права, так само як і не відбувається перетворення окремих груп норм різних галузей права в цю галузь права, яка є полісистемним

комплексом, у якому поєднуються національні та міжнародні правові норми, які сприяють функціонуванню такого складного механізму, як міжнародне оподаткування. Якщо мова йде про міжнародне оподаткування то, як правило, мається на увазі проблема подвійного оподаткування.

Вище проведений аналіз дозволяє дійти таких висновків:

1. Характерними ознаками подвійного оподаткування є такі: 1) об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз подібними чи аналогічними податками; 2) подвійне оподаткування – пов'язане із оподаткуванням у межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій; 3) подвійне оподаткування справді буде подвійним, якщо воно здійснюється стосовно до одних і тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий відрізок часу (податковий період); 4) подвійне оподаткування – це негативне явище, яке виникає при оподаткуванні певного податкового об'єкта, оскільки призводить до збільшення податкового тягара в кілька разів та виникнення додаткових податкових зобов'язань для платника податків і як результат – скорочення прибутку та зникнення зацікавленості до господарської діяльності останнього.

2. Уточнено поняття подвійного оподаткування: це негативне явище, при якому певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз податками в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій, за один і той самий податковий період. Визначено його види – внутрішнє та зовнішнє.

3. Виявлено чинники, які породжують подвійне оподаткування, які класифіковано на соціально-економічні, політичні, технічні, правові.



## **1.2. Еволюція системи усунення подвійного оподаткування в міжнародних договорах**

Відносини, що пов'язані з врегулюванням уникнення подвійного оподаткування, набули якісних змін. В XIX – початку XX сторіччя проблеми в цьому питанні пов'язувались переважно з внутрішнім подвійним оподаткуванням, засадами подолання його на рівні внутрішньодержавного управління, з регулюванням оподаткування в межах держави. В той же час поступово формувалися підстави викладу цих проблем на міжнародну арену, упрочнення засад подвійного оподаткування при міждержавних стосунках, виходу проблем подолання подвійного оподаткування за межі держави.

Процеси глобалізації, підвищення мобільності капіталу держави виявились безумовним чинником впливу власної податкової політики на поведінку певних груп платників податків з метою стимулювання залучення інвестицій у національну економіку та запобігання відтоку капіталів. Таким чином, об'єктом впливу стало міжнародне податкове планування.

Перші міжнародні угоди з подолання подвійного оподаткування в середині XIX сторіччя поєднували тенденції як пов'язані з поступовою загальною лібералізацією податкових режимів та демократизацією податкових відносин, так і жорсткої міжнародної економічної конкуренції. Такі процеси призводили, з одного боку, до радикального зменшення оподаткування доходів нерезидентів та доходів резидентів з джерелом їх походження за кордоном, а з іншого – у створенні пільгових податкових режимів з метою залучення іноземних інвестицій. Саме під впливом цього набувають розповсюдження «податкові гавані» для виробництва та корпоративного управління, офшорні фінансові центри тощо. Конкурентна боротьба призвела до того, що з-під державного впливу (контролю

та оподаткування) поступово зникли велика частина транскордонних фінансових потоків. Це дуже загострило питання про майбутні наслідки втрати державами таких значних податкових надходжень.

Міжнародні податкові угоди в сучасному їхньому вигляді вперше в Європі уклала Бельгія із Францією й Голландією в 50-х роках XIX століття, які в основному регулювали ряд питань, що пов'язані з наданням адміністративної допомоги й обміном інформацією з податкових питань [28]. На початку XX століття в Європі повсюдно одержали поширення прибуткові податки, що стало поштовхом для нового витка розвитку міжнародного співробітництва з питань усунення подвійного оподаткування, а також боротьби з ухилянням від сплати податків [2].

На Міжнародній фінансовій конференції в Брюсселі в 1920 році європейські країни прийшли до висновку про необхідність спільного широкого співробітництва для ефективного вирішення цих питань. Двома роками пізніше була створена робоча група, у яку ввійшли сім високопоставлених податкових чиновників з Бельгії, Великобританії, Італії, Чехословаччини, Франції, Нідерландів і Швейцарії. Вона функціонувала в рамках Фінансового комітету, а основною метою стала розробка адміністративних і практичних аспектів проблеми міжнародного подвійного оподаткування й ухилення від податків. Результатом роботи цієї групи стала поява й надалі прийняття багатьма країнами типових проектів деяких двосторонніх податкових конвенцій. У їх число ввійшли Конвенції про усунення подвійного оподаткування у сфері прямих податків (податків на доходи й майно), Конвенції про усунення подвійного обкладання податками на спадщину, Конвенції про надання адміністративної допомоги по податкових питаннях, Конвенції про надання правової допомоги при стягненні податків [2].

Наступним етапом розвитку міжнародних податкових відносин стало створення в 1929 році Податкового комітету Ліги Націй. Його основною метою

було створення в податкових цілях принципів розподілу прибутків компаній і підприємств, що оперують у двох і більше країнах. На той момент у світі вже широко розвивалися торговельні й промислові відносини, причому деякі компанії мали вже транснаціональний характер. При участі Податкового комітету був розроблений 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 й Вашингтоні, а потім – на пленарній сесії Податкового комітету в червні 1933 року. Надалі даний проект із деякими змінами був затверджений як Типова конвенція в 1935 році.

Подальшу доробку й удосконалювання документів Податкового комітету проводила Податкова комісія. Вона була створена відповідно до резолюції ЕКОСОС 2 (III) від 1 жовтня 1946 року. Її основним пріоритетом стало надання допомоги у сфері вивчення державних фінансів і особливо їх юридичних, адміністративних і технічних аспектів. Через десять років був створений Податковий комітет ОЕЭС, що з 1958 року зайнявся підготовкою нової типової конвенції про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу для країн – членів цієї організації. У результаті п'ятирічної роботи цього органа у 1963 році разом із заключною доповіддю був опублікований текст Типової конвенції про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу. У серпні 1967 року була створена Група експертів, метою якої у сфері оподаткування стала підготовка рекомендацій про висновок податкових угод між промислово розвиненими й країнами, що розвиваються. Нарешті, наприкінці 1979 року на засіданні цієї групи була прийнята Типова конвенція ООН, що стала офіційним рекомендаційним документом ООН для врегулювання податкових відносин між промислово розвиненими й країнами, що розвиваються. Саме цей документ надалі став широко використовуватися як модель для податкових угод, які укладаються між розвиненими й країнами, що розвиваються. Нині відповідно до моделі Типової

конвенції ООН у світі укладено близько 500 міжнародних угод по податкових питаннях.

Однак міжнародне співробітництво у сфері оподаткування не обмежується лише двосторонніми угодами. Так, 1964 року країни Бенілюксу уклали між собою багатосторонню угоду про надання взаємної допомоги в податкових питаннях. Інша багатостороння податкова угода, іменована Нордична конвенція, укладена в 1972 році між Данією, Фінляндією, Швецією, Норвегією й Ісландією. Фактично вона має таку ж мету й форму представлення, як і угода між країнами Бенілюксу. Надалі багатосторонні міжнародні угоди по податкових питаннях уклали країни-члени СЭВ. Перша з них датується 1977 роком і присвячена врегулюванню питань оподаткування фізичних осіб, тоді як у 1978 році була укладена багатостороння міжнародна угода з питань усунення подвійного оподаткування відносно юридичних осіб [29].

Актуальність цієї проблеми посилюється тим, що майже всі держави залишаються у програті від такої конкуренції, адже в результаті бюджет недораховується значних сум податкових надходжень (як у країнах, з яких "тікає" капітал, так і в країнах, які шляхом радикального зменшення податкового пресу залучають капітал з перших країн). Як наслідок цього змінюється система оподаткування (податковий тягар частково переноситься з оподаткування доходів та капіталу на оподаткування майна та заробітної плати). Це чинить негативний вплив на суспільне виробництво та призводить до скорочення державних соціальних програм через брак податкових надходжень на їх фінансування. За дуже поміркованими підрахунками з 1980 по 1982 рік Сполучені Штати Америки залишило 250 мільярдів доларів США, які було розміщено за кордоном, а безпосередні втрати скарбниці від відстрочення повернення доходу контрольованих резидентами США корпорацій склали у самому лише 1997 році 2,2 мільярди доларів США [30]. Ця тенденція погіршується і активізацією

процесів загального старіння населення, що обумовлює інтенсивний ріст та пропорційне збільшення відрахувань на соціальні програми.

Специфікою такої конкурентної боротьби є те, що після її початку у жодній з держав не залишається можливості зупинитися чи повернутися назад, бо будь-яке посилення податкового тиску миттєво поставить таку державу у гірші умови порівняно з її конкурентами та призведе до масового відтоку капіталу. З урахуванням природи відповідних негативних процесів, у кінці ХХ сторіччя постало питання часткової зміни підходів до податкового суверенітету держав. Хоча історично податкова політика вважалася виключною прерогативою кожної держави, таке становище почало змінюватися, оскільки за умов економічної глобалізації все чіткіше виявлявся взаємний вплив податкової політики різних держав одна на одну, а відтак і необхідність вирішення низки проблем, у тому числі пов'язаних з оподаткуванням, спільними узгодженими діями багатьох держав.

У світі склалося два підходи до застосування міжнародного законодавства. Основним критерієм для їхнього розмежування є юридична сила міжнародного договору щодо національного законодавства. Перший підхід припускає більшу юридичну силу міжнародних договорів у порівнянні з національними податковими законами. У такий спосіб застосовуються міжнародні договори в Україні, Російській Федерації й інших країнах, де міжнародні договори мають більшу юридичну чинність, ніж національні закони, причому незалежно від часу їхнього прийняття — раніше або пізніше відповідних національних законів [31].

Відповідно до другого підходу юридична сила національного законодавства зрівнюється із силою міжнародного договору. Такий підхід застосовується в багатьох країнах англосаксонської системи, у тому числі в Сполучених Штатах Америки й у Великобританії. У цьому разі виникає маса протиріч, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних по чинності національних і міжнародних норм, хоча після затвердження міжнародного договору він

перетворюється на акт, рівний за юридичною чинністю національному, і за особливостями використання мало чим відрізняється від знову прийнятого національного закону. З метою врегулювання подібних неприємностей при зіткненні норм національних і міжнародних податкових джерел за основу береться положення Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року. Відповідно до неї сторона не може посилається на положення свого внутрішнього права для виправдання невиконання положень міжнародного договору.

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

Розглядаючи коло осіб, на які поширюється та або інша міжнародна угода, варто констатувати неоднакове положення платників податків і податкових органів. Справа в тому, що для використання тих або інших привілеїв, надаваних міжнародним договором, платник податків повинен підтвердити свій статус або право на їх надання шляхом подачі відповідної заяви. Вони, фактично, не зобов'язані користуватися положеннями податкових угод – це їхнє право, а не обов'язок. Податкові ж органи навпаки зобов'язані у випадку протиріч національного законодавства й положень міжнародних договорів користуватися останніми. При порушенні цього правила через процедуру «взаємної згоди» їхні

дії можуть бути відкоректовані вповноваженими органами держави перебування або компетентних органів іншої договірної держави.

Податкові угоди в принципі не можуть вводити нові податки або підвищувати діючі податки, або яким-небудь іншим способом збільшувати податковий тягар платників податків. Серед міжнародних угод, що регулюють податкові відносини, логічно виділити три групи. Умовно податкові угоди регулюють питання оподаткування поряд з іншими, не складовими предмет податкового або фінансового права. Загальноподаткові угоди присвячені загальним проблемам оподаткування між договірними країнами. Яскравим прикладом угод цієї групи є угоди про усунення подвійного оподаткування. Нарешті, обмежено-податкові угоди присвячені питанням застосування механізмів оподаткування по конкретному виду податку, платника або об'єкта оподаткування. Незважаючи на деякі особливості, що характеризують кожен із цих угод, вони відрізняються доволі традиційною структурою [32].

Як підкреслює С.Г. Пепеляев, міжнародний договір є найважливішим джерелом міжнародного податкового права. У той же час, податкова угода, має подвійну природу, тому що з одного боку регулюється міжнародним правом, а з іншого – стає складовою частиною національного податкового законодавства після його ратифікації вповноваженим державним органом (в Україні – Верховною Радою України). У договорах по усуненню подвійного оподаткування обмовляється перелік податків, на які поширюється Конвенція. У статті «Загальні положення» обмовляється, що розуміється під договірними країнами; громадянином; особою; компанією; компетентним органом; міжнародним перевезенням і т.д.

## РОЗДІЛ 2

### МЕХАНІЗМ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ З УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

#### 2.1. Нормативно-правовий механізм співробітництва держав з уникнення подвійного оподаткування

Відносини у різноманітних сферах в окремій країні регламентуються як нормами національного законодавства, так і міжнародного права. Формою реалізації міжнародного законодавства є міжнародні угоди та договори.

Загалом, міжнародні договори з уникнення подвійного оподаткування поділяються на групи:

1. Міжнародні угоди загального характеру поряд з іншими сферами співробітництва встановлюють загальні правила дії сторін у сфері оподаткування. Безпосередньому застосуванню ці акти не підлягають, але принципи, що в них містяться використовуються в інших договорах, а також в національному законодавстві [33, с.44]. Наприклад, це угоди щодо повітряного транспорту, у якій переважно розглядаються умови, коли авіакомпанія однієї країни провадить свою діяльність в іншій країні. Ця угода часто містить спеціальні положення щодо доходів, що виникають у зв'язку з цією діяльністю. Вони можуть оподатковуватися тільки в країні, до якої ця авіакомпанія належить (Закон прапора). До цієї ж групи міжнародних угод відносяться досить поширені угоди про основи взаємовідносин між двома державами. У цих угодах, як правило, присутні положення про податкову недискримінацію [34, с.131].

2. Власне податкові угоди – угоди, що встановлюють взаємні права і обов'язки в сфері оподаткування для суб'єктів міжнародного права, що є учасниками міжнародних податкових відносин. Щодо суб'єктів-учасників



розрізняють двосторонні (такі, що стосуються тільки двох країн) та угоди, що є багатосторонніми (стосуються більш ніж двох країн). На практиці багатосторонні угоди досить рідкісні, їх укладають переважно між державами-учасниками регіональних політико-економічних союзів (наприклад, Угода про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна фізичних осіб між НРБ, ВНР, НДР, МНР, ПНР, СРСР, СРР і ЧССР від 27 травня 1977 р. та Угода про усунення подвійного оподаткування доходів та майна юридичних осіб між НРБ, ВНР, НДР, МНР, ПНР, СРСР, СРР і ЧССР від 19 травня 1978р. [35; 36]).

Найчастіше трапляються двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, Ізраїль уклав 20 подібних угод, Швейцарія – 31 договір про уникнення подвійного оподаткування, Люксембург – із 22 країнами, Україна сьогодні є учасницею 43 угод про уникнення подвійного оподаткування.

Податкові угоди поділяються на три підгрупи.

Загальні податкові угоди (чи конвенції), серед яких можна виділити: по-перше, типові моделі міжнародних податкових договорів, які охоплюють всі питання, що стосуються взаємовідносин держав по лінії прямих (на доходи і на майно) і непрямих податків і є основою для укладення обмежених податкових угод; по-друге, угоди, які присвячені загальним, основним проблемам оподаткування між договірними країнами (угоди про усунення подвійного оподаткування) і замінюють раніше підписані обмежені угоди в цій сфері [37, с.48].

Типові моделі міжнародних податкових договорів це так звані типові податкові угоди (або конвенції), які використовуються при укладенні угод про уникнення подвійного оподаткування.

Поряд із міжнародними організаціями типові угоди про уникнення подвійного оподаткування розробляють самі держави. Наприклад, відома типова двостороння угода про податок на дохід розроблена США (Американська модель 1981 р.), що регулює усунення подвійного оподаткування [38], під час переговорів

про підготовку текстів міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування Україною використовується проект Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розроблений Міністерством фінансів України та погоджений з Міністерством юстиції України [39].

У світовій практиці існує дві основні типові моделі загальних податкових угод: Модель податкової конвенції ОЕСР на дохід і капітал; Модель конвенції ООН для податкових договорів між розвиненими країнами і країнами, що розвиваються. Поширеною є Модель ОЕСР 1977р., яку, до речі, використовує й Україна поряд з іншими типовими угодами – Моделлю СНД 1992 р та українською Моделлю, розробленою Міністерством фінансів України. Модель ОЕСР 1978р. окреслює передовсім свою сферу і визначає деякі терміни. Основну частину становлять розділи, які містять постанови, що стосуються сфери, у якій кожна з перелічених держав може оподатковувати всій дохід чи капітал і в який спосіб потрібно уникати міжнародного юридичного подвійного оподаткування [40].

Типова конвенція ООН - документ, офіційно рекомендований ООН в 1980р. для укладення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна між промислово розвинутими країнами та країнами, що розвиваються; охоплює сферу податків на доходи і податків на капітал [41, с.452]. Типова податкова конвенція ООН розроблена на базі типової конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) 1977р. із включенням низки положень, які враховують інтереси країн, що розвиваються. У ній розширені права країн-імпортерів капіталу стосовно оподаткування доходів від діяльності іноземного капіталу на їхній території (у вигляді дивідендів, роялті, плати за ліцензії і ноу-хау, страхових премій і т.д.), які переводяться за кордон. Визнано право країн, що розвиваються застосовувати ширше поняття постійного представництва, яке в сучасних умовах є загально визнаною підставою для

оподаткування транснаціональних корпорацій. Зокрема “постійним представництвом” вважається, наприклад, здійснення будівельних робіт, нагляд за монтажем та складанням обладнання, надання консультативних послуг більше ніж 6 місяців протягом будь-якого 12-го періоду (у типовій конвенції ОЕСР передбачено для такої діяльності пільговий період 12 місяців); він також поширений на підприємства повітряного та морського транспорту (типова конвенція ОЕСР рекомендує оподаткування таких підприємств тільки в країні реєстрації судна – принцип прапора судна).

Модель ООН 1980 року, як вже було сказано, передбачена для укладення договорів між розвинутими і країнами, що розвиваються. В той час, як Американська модель і Модель ОЕСР мають тенденцію сприяти експортерам капіталу (тобто державам місцеперебування), Модель ООН сприяє державам, що імпортують капітал (тобто державі-джерелу доходів) передаючи державі-джерелу доходу більші податкові повноваження стосовно доходів від інвестицій і від господарської діяльності. Модель ООН ширше використовує принцип територіальності, що дає змогу обкладати всі податки, що утворюються на території країн, що розвиваються.

Основними видами доходів, що охоплюються типовими угодами про уникнення подвійного оподаткування є: прибуток від комерційної діяльності; прибуток від транспортної діяльності (міжнародні перевезення); прибуток від нерухомого майна; дивіденди; проценти (з кредитів); доходи від авторських прав і ліцензій (роялті); вартість рухомого і нерухомого майна; незалежні особисті послуги; доходи від роботи по найму; гонорари директорів; державна служба; пенсії; доходи студентів, практикантів, учених [42, с.99-100].

В угодах про уникнення подвійного оподаткування вказується: правила оподаткування майна та доходів резидентів, які здійснюють свою діяльність в іноземній державі чи отримують доходи від закордонних джерел; порядок вирішення спірних питань з оподаткування, що виникають при торгово-

посередницькій діяльності; механізм гармонізації внутрішніх правил оподаткування кожної країни з іншою і зближення податкових систем; заходи протистояння проти ухилення від сплати та обходу податку; інші питання усунення подвійного оподаткування.

Другою підгрупою власне податкових угод є обмежені податкові угоди – угоди, які обумовлюють застосування механізму оподаткування стосовно конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподаткування. До цієї підгрупи належать, по-перше, угоди про усунення подвійного оподаткування транспортних (морських та повітряних) перевезень. По-друге, угоди про податковий режим окремих компаній (угода між Францією та Іспанією 1926р.). Змістом подібних угод є регламентація оподаткування діяльності окремих видів компаній на території договірних держав, що займаються якимось стратегічними напрямками чи в діяльності яких особливо зацікавлені сторони цих договорів. Сьогодні Комісія ООН з транснаціональних корпорацій розробляє типову конвенцію про уникнення подвійного оподаткування при здійсненні транснаціональної діяльності. По-третє, угоди про уникнення подвійного оподаткування платежів по авторським правам, ліцензійних платежів та ін. Особливо відомою у цій сфері є Багатостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди від 13 грудня 1979 р.

У минулому поширеними були угоди про режим оподаткування жителів в прикордонних районах (угода між Францією і Люксембургом 1906р.).

Самостійним і поширеним видом податкової угоди є угоди про уникнення подвійного оподаткування спадків. Вони стали першою формою угод в сфері прямого оподаткування. Це пояснюється тим, що податки із спадків з'явилися набагато раніше, ніж податки на доходи. Ще одним найновішим видом стали угоди, що поширюються на податки і внески, що стягуються за системою соціального страхування. Значне збільшення платежів, що стягуються із населення з державного соціального страхування в більшості країнах, і потреба усунути

подвійне оподаткування таких платежів з деяких категорій громадян змусили звернути особливу увагу на цю проблему, і чимало країн (США, Франція, Німеччина та ін.) мають вже декілька угод у цій сфері [43, с.48].

Крім того, безпосередньо до цієї групи близькі також суто податкові угоди, але особливого, нерівноправного характеру. Це угоди про поширення податкової юрисдикції, які застосовуються у відносинах між метрополіями та залежними чи такими, що перебувають під опікою країнами і територіями. Кількість таких угод сьогодні не велика (угоди США із Пуерто-Рико, Гуамом та ін., угоди Франції із заморськими територіями, з герцогством Монако і т. д.) [44, с.130-131].

Останню підгрупу власне податкових угод творять угоди про надання адміністративної допомоги з оподаткування, а також угоди про співробітництво та взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства.

Згідно із такими угодами, щоб забезпечити належне виконання податкового законодавства, сторони, що домовляються, зобов'язані сприяти одне одному в запобіганні та зупиненні порушень податкового законодавства, у наданні інформації про зміни у національних податкових системах, навчанні кадрів та інших сферах, які вимагають сумісних дій. Структура цієї групи міжнародних угод є типовою, вони належать до розряду міжурядових. Основне завдання цих угод – визначення сфери діяльності та найважливіших принципів взаємодії податкових органів договірних держав. Тексти угод містять такі статті: визначення термінів, сфера застосування; форма і зміст запитів про співробітництво, порядок виконання запитів; зміст інформації, яка надається податковими органами; порядок надання документів та інших матеріалів; порядок передачі інформації; дотримання конфіденційності; виконання угод; порядок набуття чинності і припинення дії [45, с.180-181].

Ці угоди можуть бути як багатосторонніми, так і укладеними на рівні двох держав.

3. Умовно податкові договори – угоди, в яких питання про оподаткування регулюються поряд з іншими, які не становлять предмета податкового чи фінансового права [46, с.338]. Ці договори, зазвичай, спрямовані на встановлення сприятливого податкового режиму, надання тих чи інших пільг та ін. Ця група умовно податкових договорів містить кілька підгруп. По-перше, це угоди про податкові режими та пільги. По-друге, це угоди про встановлення дипломатичних і консульських відносин (включаючи і спеціальні консульські конвенції), в яких, як правило, обумовлюються взаємні податкові пільги для дипломатичних та консульських представництв і співробітників, що проживають в іншій країні. Обсяг пільг, зазвичай, обмежується цілями і межами перебування цих осіб на чужій території. Перелік таких пільг міститься в багатосторонніх Віденських конвенціях 1961 і 1963 років про дипломатичні і консульські представництва. Більшість країн є учасниками цих конвенцій. Слід зазначити, що пільги, передбачені за цими двома типами угод, як правило, в тій чи іншій формі включаються і в загальні податкові угоди. По-третє, це торговельні договори і угоди, що передбачають застосування режиму максимального сприяння щодо товарів і послуг, що ввозяться із країни-партнера. За своєю податковою дією ці угоди поширюються лише на митні збори, але вони можуть встановлювати режим найбільшого сприяння і по лінії загальних податкових правил, так само як і інших норм (валютних, банківських і т.д.), що відносяться до ведення зовнішньоторговельної діяльності/ Крім того, існують суто митні угоди, серед них багатосторонні (митні союзи та ін.). Відомий приклад – Генеральна угода з тарифів та торгівлі (ГАТТ), яка за своєю сутністю є багатосторонньою угодою з непрямого оподаткування. Є також інші види угод у сфері непрямого оподаткування. До них, наприклад, можна віднести директиви ЄЕС про “гармонізацію” оподаткування в країнах-членах ЄЕС: Про введення єдиного податку на додану вартість; Про принципи стягнення цього податку, які усувають

можливість подвійного оподаткування; Про обмеження податкового субсидування експорту та ін. [47,с.131].

4. Специфічні угоди з конкретних міжнародних організацій – це специфічний тип міжнародного договору, що визначає принципи взаємовідносин міжнародних організацій із країнами їх базування. Такими є угоди США із ООН про розміщення її штаб-квартири в Нью-Йорку, угода Франції із ЮНЕСКО та іншими спеціалізованими підрозділами ООН: угода Бельгії з НАТО; угода Ефіопії з ОАЄ; угода СРСР з РЕВ та ін. У цих угодах поряд із нормами і правилами розміщення і функціонування організацій на території приймаючої країни містяться податкові пільги щодо даних організацій та їхніх співробітників, а також до представників інших держав, що беруть участь чи прикомандировані до них [48,с.50].

У політиці розвинутих держав податкові угоди займають важливе місце, оскільки вони дозволяють не тільки досягнути компромісу при розподілі податкових надходжень і забезпечити впевненість своїм експортерам товарів і капіталів, але і встановити більш сприятливий режим для розширення своїх закордонних інвестицій, а в кінцевому рахунку – для захоплення нових товарних ринків і отримання доступу до природних ресурсів інших країн. В більшості держав внутрішнє законодавство передбачає спеціальні заходи по односторонньому усуненні подвійного оподаткування. Однак, як свідчить практика, цього недостатньо для повного розв'язання проблеми подвійного оподаткування. Річ у тому, що будь-які норми і правила, що встановлені в односторонньому порядку, не можуть врахувати всіх відмінностей і особливостей системи оподаткування, що існують в інших країнах (різні податкові ставки, правила і норми визначення доходу, що обкладається податком, різні пільги, відрахування, тощо). Ці питання можуть бути узгоджені лише в межах двосторонніх угод. Тому найважливіша ознака податкових угод – вони встановлюють основи співробітництва з податкових питань між владами обох країн. Таке співробітництво дає змогу розв'язати спірні питання, що торкаються

подвійного оподаткування і застосувати податкові закони, а також обмінюватись інформацією з метою боротьби із ухиленнями від сплати податків. Друга важлива ознака податкових угод є закріплення ними взаємного зобов'язання не застосовувати дискримінаційного оподаткування щодо резидентів іншої країни. Це зобов'язання стосується будь-яких податків, а не лише тих, що охоплюються конкретно угодою, і тому є дуже важливою умовою, що забезпечує виконання інших економічних угод та домовленостей, які спрямовані на сприяння та забезпечення вільної торгівлі й переміщення капіталів [2].

Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування відносяться до норм колізійного права. До завдань, що ставить перед собою держава, яка уклала такі угоди, належать такі [49, с.400]:

- розмежування (чи узгодження меж) податкової юрисдикції між зацікавленими державами стосовно доходів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- впорядкування взаємовідносин учасників зовнішньоекономічного обороту із податковими органами країн, що уклали угоду;
- встановлення спільного методу усунення подвійного оподаткування;
- узгодження змісту деяких особливо важливих термінів;
- встановлення механізму уникнення подвійного оподаткування у тих випадках, коли право оподаткування конкретного виду доходу зберігається за обома державами, що уклали угоду та визначення порядку надання взаємної допомоги у випадку ускладнень в однієї із сторін, щодо вибору відповідного податкового режиму;
- захист платників податків від дискримінаційного оподаткування;
- забезпечення взаємного обміну інформацією з метою дотримання угод;
- вироблення механізму взаємоузгоджувальних процедур для попередження ухилення від оподаткування і зловживання положеннями угоди.

Неузгодженість позицій з цих питань, так само як і неузгодженість стосовно



меж податкових юрисдикцій, може бути причиною подвійного оподаткування і дати змогу ухилитися від сплати податків. Основними ж цілями податкових угод є: по-перше – усунення подвійного оподаткування, по-друге – боротьба з ухиленнями від сплати податків [2].

Угоди про уникнення подвійного оподаткування, як свідчать їхні назви, поширюються на податки з доходів та майна. Проте конкретні види податків, на які поширюються угоди, завжди деталізуються. Угоди завжди поширюються на загальнодержавні (центральні, федеральні, конфедеральні) податки на доходи юридичних осіб, податки на доходи фізичних осіб та загальнодержавні податки на майно фізичних та юридичних осіб. Відмінності між угодами, які укладені з різними країнами, часто полягають у поширенні чи непоширенні дії угоди на оподаткування фондів заробітної плати, акцизи, податки, встановлені стосовно доходів від інвестицій приватних осіб та організацій, оподаткування приросту капіталу, внесків у фонди соціального страхування та низка інших видів оподаткування. Незважаючи на те, що практично всі угоди про усунення подвійного оподаткування містять положення про поширення дії угоди на податки, що знову запроваджуються, для практичного застосування угоди до тих чи інших нових податків, завжди потрібно мати письмове підтвердження, що той чи інший податок чи збір включений до числа податків, на які поширюється дія конкретної угоди [50].

Міжнародні податкові угоди України розв'язують проблеми інтеграції України у світовий економіко-правовий простір, через закріплення компромісних позицій у сфері податкового співробітництва та вироблення єдиного підходу для наближення податкових систем зацікавлених держав. Вони дозволяють вирішувати проблему гармонізації податкової системи України до податкових систем зарубіжних держав, які давно вже підпорядковані єдиному спрямуванню – максимально усунути всі ймовірні перешкоди до вільного руху товарів і послуг,

розширити тісне економічне співробітництво, в першу чергу із врахуванням всіх національних інтересів.

## **2.2. Організаційно-правовий механізм співробітництва держав з уникнення подвійного оподаткування**

Донедавна вважалось, що сфера оподаткування не може входити до предмету міжнародно-правового регулювання. Так, наприклад, Я. Томко стверджував, що міжнародне право перестане бути міжнародним, а держава – державою, якщо питання, пов’язані зі встановленням, зміною і припиненням податків в тій чи іншій частині перейдуть на рівень міжнародно-правового регулювання [51, с. 134–135]. Проте вже на межі ХХ і ХХІ століть “... глобальні проблеми додали нову функцію в портфель національних державних фінансів – поєднання вимог внутрішньої і зовнішньої політики” [52, с. 18]. Зокрема, В. Танці, экс-директор податкового департаменту МВФ, виділяв наступні проблеми глобального характеру, що деформують існуючу традиційну технологію оподаткування: здійснення торгівлі через мережу Інтернет; використання електронних грошей; проведення міжнародних трансакцій всередині фірми і трансфертне ціноутворення; складність або небажання країн стягувати податки з приватного фінансового капіталу; функціонування офшорних зон; використання похідних фінансових інструментів; зростаюча міжнародна мобільність фізичних осіб; розповсюдження практики придбання предметів розкошу чи товарів, які у власній країні оподатковуються за вищими ставками акцизів, за кордоном, де ціни на них нижчі [53]. В цьому контексті поступово зростає і роль міжнародних організацій у сфері оподаткування, акти яких спрямовані на забезпечення ефективного співробітництва країн-членів з метою подолання зазначених проблем.

У науці міжнародного права дослідженню різних аспектів правосуб’єктності та функціонування міжнародних організацій завжди приділялась значна увага.

Зокрема, цими проблемами займалися Войтович С.А. [54], Крилов М.Б. [55], Кулеба Д.І. [56], Ломагін М.А. [57], Маккласкі В. [58], Моравецький В. [59], Муравйов В.І. [60], Шибаєва Є.О. [61] та ін. Однак в працях згаданих науковців недостатня увага приділялась вивченню специфіки функціонування міжнародних організацій у сфері уникнення подвійного оподаткування та ролі їх актів у розвитку міжнародного податкового співробітництва держав.

Об'єктивна потреба у функціонуванні міжнародних організацій, які б володіли відповідною компетенцією у сфері налагодження ефективного співробітництва держав-членів, обумовлюється тим, що поглиблення міжнародної економічної діяльності призводить до необхідності взаємодії національних податкових систем. Цей процес "... буде мати конфліктний характер, якщо держави діють ізольовано, ігноруючи специфічні особливості міжнародної економічної діяльності і статус її суб'єктів" [62, с. 25]. За таких умов саме міжнародні організації, виступаючи в ролі форуму для обговорення міжнародно-правових аспектів проблем оподаткування, можуть "пом'якшити" таку взаємодію, зменшити шляхом пошуку компромісу гостроту протиріч, викликаних відмінними національними інтересами держав-членів [63].

Першою міжнародною організацією, яка розробила типову угоду про уникнення подвійного оподаткування, була Ліга Націй. Проект такої угоди був підготований до 1928 р. і складався із двох варіантів, один з яких передбачав основу при визначенні податкової юрисдикції держав критерій резиденства, другий – критерій територіальності [64, с.93].

Після Другої світової війни типові конвенції про уникнення подвійного оподаткування були розроблені, зокрема, Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку (Типова конвенція або Модель ОЕСР 1977 р.), Організацією Об'єднаних Націй (Модель ООН 1980 р.), Співдружність Незалежних Держав (типова Угода про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна країн СНД, Модель СНД 1992 р.) [65,с.20]. Крім того, ООН

розробила Модель двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди, яка була прийнята для розширення співробітництва у цій сфері разом із багатосторонньою конвенцією про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди від 13 грудня 1979р.

Незважаючи на зусилля, які здійснюють міжнародні організації у сфері усунення подвійного оподаткування, проблема міжнародного подвійного оподаткування залишається не розв'язаною. Державний податковий суверенітет відіграє вирішальну роль. Тому як і в типових конвенціях, так і в двосторонніх угодах посилення на національне податкове законодавство займає чільне місце. Про силу національних тенденцій у цій сфері свідчить той факт, що укладення багатосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування між державами трапляється дуже рідко.

Нині існує доволі велика кількість міжнародних міждержавних організацій, які в процесі своєї діяльності займаються окремими аспектами оподаткування. Використання різних критеріїв дозволяє виділити декілька класифікацій таких об'єднань. Наприклад, за критерієм обсягу переданих повноважень робиться поділ існуючих міжнародних організацій у сфері оподаткування на організації, що є основою співробітництва у сфері оподаткування (ОЕСР, ООН, СОТ та ін.), та організації, що є основою економічної інтеграції (ЄС, ЄврАзЕс, КАРИКОМ та ін.).

При класифікації за колом членів можна виділити такі групи міжнародних організацій як універсальні (ООН, ЮНКТАД, МВФ та ін.) та регіональні (Міжамериканський центр податкових відомств (Inter-American Centre of Tax Administrations) (далі – СІАТ), Внутрішньоєвропейська організація податкових відомств (Intra-European Organization of Tax Administrations) (далі – ІОТА) та ін.). Проте, на думку Вельямінова Г.М., класифікація міжнародних економічних організацій, до яких включаються і міжнародні організації в сфері оподаткування, за таким критерієм не є досконалою [66, с. 63]. Крім того, певні труднощі викликає і використання поняття “регіон” [67, с. 52–53].

Третя класифікація запропонована експертами ООН, які об'єднували міжнародні організації, в рамках яких здійснюється міжурядове обговорення питань оподаткування, в чотири групи: 1) міжнародні міжурядові організації (Світова організація торгівлі (далі – СОТ), Міжнародний валютний фонд, ОЕСР та ін.); 2) регіональні міжурядові організації (ІОТА, СІАТ, ЄС, Центр засідань і досліджень для керівників податкових відомств (Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales) (далі – CREDAF) та ін.); 3) окремі урядові групи (Карибська організація податкових керівників (Caribbean Organization of Tax Administrators), Група країн Північної Європи та ін.); 4) неурядові організації (Міжнародне бюро податкової документації (International Bureau of Fiscal Documentation) (далі – IBFD), Міжнародна асоціація з податкового законодавства) [68, с. 10-13].

Такий підхід теж викликає деякі питання. По-перше, досить неоднорідною є перша група, до якої входять як організації системи ООН, так і ті, які функціонують поза нею. Крім того, якщо СОТ має 153 держави-члени (станом на 23 липня 2008 р.), то до складу ОЕСР входять лише 30 держав, що свідчить і про відмінні географічні сфери охоплення діяльністю таких організацій.

По-друге, незрозумілим залишається те, чому ЄС віднесено до групи регіональних міжурядових організацій, а Карибська організація податкових керівників, яка функціонує в системі Карибського співтовариства і спільного ринку (КАРІКОМ), – до окремих урядових груп.

По-третє, з невідомих причин до переліку міжнародних неурядових організацій не було включено Міжнародну податкову асоціацію (International Fiscal Association) та Міжнародний союз з земельного оподаткування і вільної торгівлі (International Union for Land Value Taxation and Free Trade), які є достатньо впливовими на міжнародному рівні і функціонують тривалий час. Крім того, не зовсім зрозуміло, до якої з груп міжнародних організацій потрібно віднести Комітет міжнародних організацій податкових відомств (Committee of International

Organization of Tax Administrations) (далі – СІОТА), який об'єднує в своєму складі вісім міжнародних організацій та тісно співпрацює з ЄС. Ще більш складним у цьому контексті є вирішення питання про віднесення Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (далі – ФАТФ) як взагалі до числа міжнародних організацій, в рамках яких здійснюється міжурядове обговорення питань оподаткування, так і до однієї з класифікаційних груп таких організацій зокрема. Така ситуація обумовлена досить невизначеною юридичною природою згаданого міждержавного об'єднання. Разом з тим, О.В. Київець пропонує “визнати за ФАТФ статус самостійної міжнародної організації” [69, с. 79].

Однак ФАТФ характеризується, по-перше, відсутністю договірної основи діяльності, по-друге, нетиповою системою органів, по-третє, відсутністю визначеності щодо обсягу правосуб'єктності. Звідси, не применшуючи роль ФАТФ у розвитку міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування з окремих питань, ми не вважаємо достатньо обгрунтованим віднесення цього міждержавного об'єднання до числа саме міжнародних організацій, в рамках яких здійснюється міжурядове обговорення питань оподаткування.

Найбільший вплив на розвиток міжнародного співробітництва з податкових питань у повоєнному світі справили ООН та ОЕСР. Підтвердженням цьому слугує такий факт: “В світовій практиці сформувались дві основні моделі загальних податкових угод: модель Організації Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) та модель Організації Об'єднаних Націй (ООН), які слугують основою для укладення двосторонніх міжнародних податкових угод” [70, с. 45].

З моменту створення ООН транскордонні проблеми оподаткування мали зайняти помітне місце серед інших сфер міждержавного співробітництва. Так, згідно резолюції ЕКОСОП 2 (III) від 1 жовтня 1946 р. було створено Фіскальну комісію з метою надання допомоги “в сфері вивчення державних фінансів і, особливо, їх юридичних, адміністративних і технічних аспектів” [70, с. 45]. Вона

мала стати наступницею Фіскального комітету Ліги Націй, який протягом свого відносно нетривалого існування спромігся значно вдосконалити механізм договірної регулювання проблем оподаткування транскордонного характеру. Проте в умовах нагнітання “холодної війни” робота Фіскальної комісії і її підкомітету з міжнародних податкових відносин фактично була призупинена. В свою чергу, це уможливило перехоплення ініціативи в частині розвитку модельних договорів щодо уникнення подвійного оподаткування Податковим комітетом ОЄС (з вересня 1961 р. – ОЕСР).

Разом з тим, нові країни, що з’являлись в процесі деколонізації, потребували значних інвестицій для надання нового імпульсу розвитку національних економік. Важливим компонентом формування сприятливого інвестиційного клімату була і залишається ліквідація подвійного оподаткування, найбільш ефективним засобом якої є укладення відповідних міждержавних договорів.

Проте до 1965 р. між розвиненими країнами і країнами, що розвиваються, було укладено порівняно невелику кількість подібних договорів. Пояснювалось це тим, що, на думку Комітету з бюджетно-податкових питань, такі домовленості часто носили дискримінаційний характер, оскільки могли вимагати відмови країни походження доходу від його оподаткування [71, с. VIII]. Зокрема, М. Веральський вважав, що “економічно розвинені країни-кредитори примушують своїх більш слабких партнерів йти на вигідне країнам-кредиторам формування своїх податкових систем” [72, с. 64]. Як приклад, автор наводив поширення у договірній практиці тенденції закріплення норм про стабілізацію на тривалий час податкових ставок на визначеному рівні та про неприпустимість оподаткування іноземного капіталу за більш високими ставками, аніж ті, за якими він оподатковується у рідній країні.

З метою розробки засобів подолання вказаних суперечностей і сприяння укладенню двосторонніх податкових договорів між розвиненими країнами і країнами, що розвиваються, ЕКОСОП в своїй резолюції 1273 (XLIII) від 4 серпня

1967 р. запропонувала Генеральному секретарю ООН створити спеціальну групу експертів з завданням підготувати рекомендації для укладення податкових угод між країнами, приналежними до різних “таборів”. Ініціатива знайшла підтримку і вже у 1968 р. така група була створена.

За період 1968–1977 рр. в ході семи нарад, на яких були присутні представники Аргентини, Бразилії, Гани, Ізраїлю, Індії, Нідерландів, Норвегії, Пакистану та ще 12 країн, а також спостерігачі від 9 інших країн та від 5 міжнародних організацій як урядового, так і неурядового характеру, створеній групі експертів вдалось завершити розробку основних принципів щодо укладення двосторонніх договорів з питань оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються. Важливість досягнутого результату була підтверджена ЕКОСОП, яка розглядала їх важливою формою надання технічної допомоги для укладення майбутніх угод.

Наступним кроком стала розробка проекту типової двосторонньої конвенції про уникнення подвійного оподаткування для можливого її використання розвиненими країнами і країнами, що розвиваються. Примітно, що в процесі підготовки такого документу члени групи експертів ООН вирішили використовувати Типову конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу 1963 р. (далі – Типова конвенція ОЕСР) і 1977 р. в якості довідкового тексту, з тим, щоб “скористатись накопиченим технічним досвідом, втіленим в цій Конвенції і коментарях до неї, а також з практичних міркувань, пов’язаних з тим фактом, що ця Конвенція використовується країнами-членами ОЕСР при веденні перемовин про укладення податкових договорів не лише один з одним, але і з країнами, що розвиваються”. На думку Б. Костерса (B. Kusters), група експертів ООН в значній частині запозичила досвід ОЕСР при розробці власної типової конвенції, але разом з тим, різниця між текстами обох документів є і досить значна: “В загальному, можна сказати, що Модель ООН



надавала більше прав на оподаткування країні джерела походження доходу або ж країні-імпортеру капіталу” [73, р. 4].

В 1980 р. ООН опублікувала Типову конвенцію ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими країнами і країнами, що розвиваються (далі – Типова конвенція ООН). В цьому ж році групу експертів ООН було перейменовано на Спеціальну групу експертів з міжнародного співробітництва в області оподаткування та збільшено її кількісний склад з 20 до 25 членів: 10 – з розвинених країн, 15 – з країн, що розвиваються.

В листопаді 2004 р. ЕКОСОП надала Спеціальній групі експертів статус постійного комітету в інституційній системі ООН. Це було здійснено відповідно до положень Монтеррейського консенсусу, прийнятого на Міжнародній конференції з фінансування розвитку (18–22 березня 2002 р.), яка “закликала вдосконалити міжнародну співпрацю в сфері оподаткування через поглиблення діалогу між національними податковими юрисдикціями і також закликала приділити особливу увагу потребам країн, що розвиваються та країн з перехідною економікою” [74, р. 9].

Така увага ООН до вирішення проблем укладення угод про уникнення подвійного оподаткування в поєднанні з поглибленням і розширенням світогосподарських зв’язків позитивно вплинула на динаміку укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами і країнами, що розвиваються. В цілому, загальна кількість договорів про уникнення подвійного оподаткування перевищила 3000, з яких 12 % складають договори між країнами, що розвиваються, 40 % – між країнами, що розвиваються і розвинутими країнами і 5 % – договори між країнами, що розвиваються та країнами з перехідною економікою [75, с. 20].

Ефективне вирішення ситуацій подвійного оподаткування неможливе без адекватного рівня співробітництва між податковими органами країни-експортера і країни-імпортера капіталу. Тому держави-члени ОЕСР приділили значну увагу

розробці Типової конвенції про надання взаємної правової допомоги в податкових питаннях, яка побачила світ у 1981 р. [76, с. 17].

Окрім ОЕСР, у другій половині ХХ ст. відчутну роль у розвитку міжнародного співробітництва в сфері оподаткування відігравали і галузеві організації, до яких, в першу чергу, належать організації з обмеженим членством. Серед останніх В. МакКлоскі (W. McCloskey) виділяє такі [77, р. 11]:

- Асоціація податкових відомств країн Співдружності;
- Африканська асоціація податкових відомств;
- Дослідницька група азійського податкового управління та наукових розробок (Study Group on Asian Tax Administration and Research) (далі – SGATAR);
- Карибська організація податкових керівників;
- Тихоокеанська асоціація податкових відомств;
- CIAT;
- CREDAF;
- IOTA.

В цілому, нормотворча функція міжнародних організацій в системі міжнародно-правового регулювання може виявляти себе в одній з наступних форм: 1) укладення договорів за участю міжнародних організацій; 2) участь міжнародних організацій в нормотворчому процесі держав; 3) прийняття міжнародних адміністративних і технічних регламентів; 4) кодифікаційна і контрольна діяльність міжнародних організацій; 5) застосування санкцій міжнародними організаціями. Не кожне правило, яке встановлюється міжнародною організацією, є правовою нормою. В міжнародній системі активно взаємодіють не лише юридичні, але і політичні, моральні, організаційні норми [78, с. 106–119; 2].

Особливо важливою формою нормотворчої діяльності міжнародних організацій в сфері оподаткування є розробка ними модельних (типових)

нормативних актів, які створюються в якості зразка (моделі) для національного правового регулювання конкретної області суспільних відносин. Це може бути пояснено наступним чином: “Глобалізація правових і торгових відносин обумовлює потребу у створенні модельних, типових законодавчих актів саме на рівні міжнародних організацій ... Розробка модельних норм на рівні міжнародних організацій пояснюється тим, що різниця в нормах національних правових систем іноді ускладнює міжнародний комерційний оборот, а усунення вказаних перешкод перетворюється в сучасних умовах в одне з найбільш актуальних завдань” [79, с. 224]. Зрозуміло, що особлива роль в цьому контексті належить податковій системі. Норми таких документів носять програмний і рекомендаційний характер.

## РОЗДІЛ 3

### ДОГОВІРНІ ВІДНОСИНИ УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

#### **3.1. Види договорів України про уникнення подвійного оподаткування**

З усієї сукупності податкових договорів України найбільшу кількість складають договори про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна.

1. Загальні податкові угоди України – це угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень. При першому ознайомленні з договорами про уникнення подвійного оподаткування, особливо з укладеними вже безпосередньо Україною після 1991р., дивує майже повна їхня ідентичність, якщо порівняти більшість статей таких договорів, то вони практично дослівно повторюють одна одну. Подібна ситуація виникає і при зверненні до більшості договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених між іншими державами. Така подібність пояснюється тим, що ці договори є уніфікованими нормами міжнародного оподаткування і разом становлять те, що умовно називають “Уніфікованим Кодексом міжнародного оподаткування” [80, с.25-25].

Усі українські договори про уникнення подвійного оподаткування, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України “Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку” від 12 листопада 1993р. № 921 ґрунтуються на моделі Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розробленій Міністерством фінансів України та погодженій з Міністерством юстиції України, яка використовується під час переговорів про підготовку текстів

міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування між Україною та іншою державою. Ця “українська” модель конвенції про усунення подвійного оподаткування є, фактично, дослівним перекладом на українську мову моделі ОЕСР (Організації Економічного Співробітництва та Розвитку) 1977р. із змінами та доповненнями на 1992 рік, розробленої Комісією ОЕСР з податкових питань [22]. Типова Модель ОЕСР, сьогодні є найпоширеніша модель угоди про уникнення подвійного оподаткування в світі [81]. Це суттєво полегшує переговори України із зацікавленими державами з питань укладення таких конвенцій, оскільки найчастіше обидві сторони використовують фактично один і той самий правовий інструмент для усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Для уніфікації і стандартизації угод про уникнення подвійного оподаткування багато країн як базові використовують, крім моделі Конвенції Організації економічного співробітництва і розвитку 1977 року (Модель ОЕСР) [82], й інші типові моделі.

Всі угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна, умовно можна поділити на три підгрупи.

Першу підгрупу становлять угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна із країнами-членами Співдружності Незалежних Держав, укладені після 1991р.

Основним документом, який регламентує взаємовідносини країн-членів СНД у сфері оподаткування, є Угода між урядами держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав “Про узгоджені принципи податкової політики” від 13 березня 1992р.. Відповідно до ст. 4 цього документа “... з метою забезпечення єдиного методологічного підходу до укладення угод про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна Глави урядів держав-учасниць Співдружності домовилися використовувати між собою і з третіми країнами типову угоду по цьому питанню” [83]. Ця домовленість була закріплена в Протоколі “Про уніфікацію підходу та укладення угод про уникнення подвійного оподаткування

доходів та майна” від 15 травня 1992р. [84]. Цей документ підписали представники 11 урядів країн-учасниць СНД.

До другої підгрупи належать угоди, підписані із країнами – не членами СНД після 1991р.

Угоди цієї групи умовно можна поділити за рівнем економічного розвитку держав, що їх уклали, згідно з класифікацією запровадженою ООН [85], а саме: угоди укладені із розвинутими країнами, з країнами з перехідною економікою та із країнами, що розвиваються. В основу такого поділу країн кладуть численні показники, серед яких можна виділити основні й деталізовані. Зокрема до основних належать: обсяг валового внутрішнього продукту, національного доходу, а також ці показники, взяті з розрахунку на душу населення [86,с.69].

Сьогодні Україна є учасницею таких двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування: із розвинутими країнами – з Великою Британією та Північною Ірландією, Швецією, Данією, Бельгією, Канадою, Францією, Нідерландами, Австрією, Німеччиною, Фінляндією, Норвегією, Італією, Люксембургом та Португалією (останні три не набули ще чинності, а стосовно Італії діє союзний договір); із країнами з перехідною економікою – з Болгарією, Хорватією, Польщею, Словаччиною, Македонією, Румунією, Угорщиною (всі договори діють); із країнами, що розвиваються – із Туреччиною, Індонезією, Китаєм, Іраном, В’єтнамом, Єгиптом (Останні три ще не набули чинності).

У третій підгрупі виділяють угоди, які діють згідно з Конвенцією про правонаступництво, тобто укладені СРСР.

Угоди цієї групи характеризуються найбільшою своєрідністю. Їхня структура, окремі статті та положення можуть суттєво вирізнятися від угод перших двох підгруп. Відповідно до ст. 7 Закону України “Про правонаступництво України”, Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими договорами. Договори СРСР діють у відносинах з такими країнами: Індією, Іспанією, Італією, Кіпром, Малайзією,

Монголією (двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування СРСР і Монголії не існувало, але Монголія була учасником багатосторонніх конвенцій РЕВ 1977 та 1978рр.), Швейцарією та Японією.

2. Спеціальні (обмежені) податкові угоди – це договори, які регулюють питання про оподаткування в якійсь конкретній сфері, що обмежується вузьким колом об'єктів та суб'єктів оподаткування.

Практика правового регулювання цього виду відносин в Україні ще досить нерозвинена. Як правонаступниця СРСР Україна успадкувала низку спеціальних договорів про уникнення подвійного оподаткування при міжнародних перевезеннях. Зважаючи на те, що положення про усунення подвійного оподаткування при здійсненні міжнародних перевезень морським та повітряним транспортом зараз закріплюються в загальних податкових договорах України про уникнення подвійного оподаткування, то подібні договори припинили свою дію на основі укладення нових загальних угод. Донедавна діяв лише договір із Алжиром про усунення подвійного оподаткування доходів, які отримані від експлуатацій міжнародних повітряних ліній від 5 квітня 1989р. [87]. Раніше існувала практика укладення подібних угод у випадках, якщо держави не могли домовитись про укладення загальної податкової конвенції (чи вважалось, що укладення подібної угоди віддалена перспектива), але співробітництво між ними у сфері міжнародних перевезень займало пріоритетне положення. Однак з часом подібне тлумачення угод про уникнення подвійного оподаткування при міжнародних перевезеннях було змінене. Фактично лише подібні угоди могли максимально деталізувати співробітництво держав щодо оподаткування доходів від подібного виду діяльності, оскільки в загальних податкових угодах про уникнення подвійного оподаткування для міжнародних перевезень, в кращому випадку відводиться дві статті – для морського і для повітряного транспорту, а зазвичай, використовується одна спільна “Міжнародні перевезення”, як це рекомендовано типовими угодами, чи взагалі жодною. Варто зазначити, що

міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування, як правило, не регулюються питання міжнародних перевезень сухопутним транспортом (залізничним, автомобільним). У цьому плані країни-учасниці СНД мають деякі досягнення – ними був розроблений проект Угоди про взаємодію держав-учасниць СНД із зближення механізму оподаткування на залізничному транспорті. Згідно з Протокольним рішенням вчиненим у Ялті 8 жовтня 1999 року Рада глав урядів СНД доручила Економічній раді СНД прийняти остаточне рішення з цього проекту. Якщо ця угода набуде чинності, то зважаючи на те, що залізницею в Україні здійснюється до 80 відсотків всіх перевезень, то економічний ефект такого співробітництва буде незаперечним.

Ще одним видом спеціального співробітництва в сфері оподаткування є – питання про усунення подвійного оподаткування при отриманні доходів від інтелектуальної власності. Україна приєдналася до багатосторонньої Конвенції про уникнення подвійного оподаткування виплат авторських винагород (Мадрид, 13 грудня, 1979 р.). Додатком до цієї конвенції є Модель двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування виплат авторських винагород, яку учасники багатосторонньої конвенції зобов'язуються використовувати, укладаючи конкретні угоди. Проте Україна ще не уклала жодної двосторонньої угоди в цій сфері, оскільки використовується загальна схема, включення однієї статті про доходи від авторських прав та ліцензій до загальних угод про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна. Зрозуміло, що однією статтею неможливо розв'язати цю проблему, передбачивши всі можливі випадки виникнення подвійного оподаткування у сфері інтелектуальної власності. З іншого боку, зважаючи на могутній науковий потенціал, Україна просто не може нехтувати цією сферою співробітництва, а практика укладення конкретних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування виплат авторських винагород допомогла б вирішити питання про доцільність та рентабельність



подібної діяльності як в інтересах громадян України, так і для міжнародного співробітництва України в цілому [2].

Ще одним видом спеціальних міжнародних податкових угод – є податкові угоди регіонального характеру.

3. Угоди про надання адміністративної допомоги з оподаткування та угоди про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства.

Подібні угоди укладаються начебто в доповнення до загальних податкових договорів про уникнення подвійного оподаткування, розширюючи закладені в них положення про взаємоузгоджувальну процедуру та обмін інформацією, тобто про основи співробітництва компетентних органів договірних держав. Україна, наприклад, є членом багатосторонньої Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988р., яка укладена державами-членами Ради Європи та країнами-членами ОЕСР; Угоди між державами-учасниками Співдружності Незалежних Держав про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства і боротьби із порушеннями у цій сфері від 4 червня 1999р. [88]; Угоди між Урядом Республіки Білорусь, Урядом Російської Федерації і Кабінетом Міністрів України про співробітництво та обмін інформацією в сфері боротьби з порушеннями податкового законодавства від 19 жовтня 1999 р; двосторонньої Угоди між Урядом України і Урядом Російської Федерації про співробітництво і взаємну допомогу з питань додержання податкового законодавства від 28 травня 1997р. та ін.

Ці угоди спрямовані на розв'язання таких питань: встановлення форм співробітництва компетентних органів; запобігання та припинення порушень податкового законодавства; допомога у стягненні податків; надання інформації у сфері оподаткування (про фізичних та юридичних осіб); надання інформації про

податкове законодавство договірних сторін; підготовка кадрів та обмін досвідом; інші питання, що потребують спільних дій.

Проте найбільший масив податкових угод України становлять, як вже було зазначено, угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та попередження податкових ухиленням. Сьогодні вже налічується лише 44 чинні угоди, крім того, є декілька угод, що підписані і ратифіковані Верховною Радою України, але ще не набули чинності, ведеться робота з укладення нових договорів.

### **3.2. Співпраця України з іншими країнами щодо уникнення подвійного оподаткування**

Міжнародне право і внутрішньо державне (національне) право є самостійними правовими системами, що діють у різних сферах і співвідносяться через складну систему взаємодії. Поглиблення такої взаємодії, міжнародного та національного права, можна пояснити інтернаціоналізацією суспільного життя в цілому.

У сучасних умовах все більшої актуальності набуває питання протидії недостатній капіталізації, коли “компанії асоційованої структури можуть завищувати або занижувати ціну кредиту, який виражається через процентну ставку щодо ринкової ціни кредитних ресурсів” [70, с. 165]. З метою протидії поширенню цього негативного економічного явища держави намагаються запровадити обмежувальні заходи в межах національної юрисдикції щодо виплат процентів нерезидентам, але особлива роль у цьому процесі належить міжнародним договорам про уникнення подвійного оподаткування, які містять окремі статті щодо врегулювання питань виплати процентів резидентам держав-учасниць. В якості прикладу такої статті можна привести п. 7 ст. 11 договору з Вірменією, в якому передбачаються обмеження для зарахування сум виплачених

нерезиденту процентів під час оподаткування платника податків, з яким у такого нерезидента існують особливі відносини [89].

Насамперед потрібно звернути увагу на формулювання самого поняття “проценти”. Найчастіше під ними розуміють дохід від боргових вимог будь-якого виду, незалежно від іпотечного забезпечення і незалежно від володіння правом на участь у прибутках боржника, і зокрема, дохід від урядових цінних паперів та дохід від облігацій чи боргових зобов'язань, включаючи премії і винагороди, що сплачуються стосовно таких цінних паперів, облігацій чи боргових зобов'язань [43]. Дублюючи підхід авторів Типових конвенцій ОЕСР і ООН, саме таке формулювання процентів закріплено в більшості договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених від імені уряду України. Проте в окремих договорах спостерігаються дещо відмінні підходи: 1) додаткове закріплення положення про неможливість віднесення до процентів дивідендів у розумінні відповідної статті договору про уникнення подвійного оподаткування (п. 4 ст. 11 договору з Бельгією [90], п. 2 ст. 11 договору з Великобританією [91]); 2) віднесення до процентів будь-яких гонорарів і комісійних, що сплачуються за послуги, надані банком або подібними фінансовими установами (п. 3 ст. 11 договору з Бразилією [92]); 3) виключення з поняття “проценти” штрафних виплат по зобов'язаннях або їх простроченої оплати (п. 4 ст. 11 договору з В'єтнамом [93], п. 4 ст. 11 договору з Ізраїлем [94]); 4) з формулювання терміну “проценти” вилучено формулювання “незалежно від володіння правом на участь у прибутках боржника” (п. 4 ст. 11 договору з Естонією [95], п. 4 ст. 11 договору з Норвегією [96]); 5) включення до поняття “проценти” доходу, прирівняного до доходу від надання грошей у позику за податковим законодавством держави джерела (п. 5 ст. 11 договору з Індонезією [97], п. 4 ст. 11 договору з Італією [98]); 6) виключення з поняття “проценти” тих з них, що виникають на суми від безпосередньої експлуатації морських або повітряних суден у міжнародних перевезеннях, за умови, що такі проценти є випадковими по відношенню до

експлуатації (п. 4 ст. 11 договору з Канадою [99]); 7) на заміну доходу, забезпеченого іпотекою, до формулювання поняття “проценти” включено дохід, забезпечений чи не забезпечений завдатком (п. 3 ст. 11 договору з Киргизією); 8) включення до поняття “проценти” штрафів за пізні платежі (п. 5 ст. 11 договору з Нідерландами [100]).

Таке розмаїття підходів до визначення поняття “проценти” в окремих випадках може призводити до виникнення певних неузгодженостей як договірних норм між собою, так і останніх – з нормами національного законодавства. Так, на відміну від інших договорів про уникнення подвійного оподаткування, у п. 3 ст. 11 договору з Білорусією замість слова “проценти” використовується поняття “відсоток” [101]. Зазначимо, що у п. 1.10 ст. 1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” визначено поняття “процент”, але не “відсоток” [102]. Така ситуація призводить до визнання необхідності приведення у відповідність використовуваного понятійного апарату у договорах про уникнення подвійного оподаткування і в національному законодавстві. Зокрема, на нашу думку, необхідно замінити термін “відсотки” терміном “проценти” шляхом підписання протоколу до відповідного міжнародного договору.

Недостатньо конкретизованим, на нашу думку, є визначення поняття “проценти” у п. 4 ст. 11 договору з Туреччиною, де в нього включені “інші доходи, прирівняні до доходу від грошей, наданих за податковим законодавством тієї Договірної Держави, в якій виникає цей дохід” [103]. В даному випадку надзвичайно складно зрозуміти, що є доходом від грошей, наданих за податковим законодавством держави джерела. На нашу думку, у цій ситуації виправданим могло б стати використання у п. 4 ст. 11 наступної редакції згаданого фрагменту: “інші доходи, прирівняні до доходу від надання грошей у позику за податковим законодавством Держави, в якій виникає цей дохід”. Аналогічна за змістом формула, зокрема, використовується у п. 4 ст. 11 договору з Італією та п. 2 ст. 11 договору зі США [104].

Схожа ситуація виникає і при аналізі визначення поняття “проценти”, наведеного у п. 3 ст. 11 договору з Киргизією, згідно якого до нього відносяться також доходи від будь-яких боргових вимог, забезпечених чи не забезпечених задатком. Оскільки тлумачення терміну “задаток” в зазначеній угоді немає, то, відповідно до п. 2 ст. 3, його необхідно шукати в національному законодавстві України. Тут виникає дві помітні неузгодженості між нормами договору і нормами національного законодавства: 1) у п. 1 ст. 570 Цивільного кодексу України надано тлумачення поняття “завдаток”, але не “задаток” [105]; 2) відповідно до тієї ж норми Цивільного кодексу України, поняття “завдаток” не включає нерухоме майно, що породжує певну невизначеність щодо того, чи включаються доходи від боргових зобов’язань, забезпечених як заставою в цілому, так і іпотекою зокрема, до поняття “проценти” у п. 3 ст. 11 договору з Киргизією. Аналогічні проблеми виникають і при аналізі поняття “проценти” відповідно до п. 5 ст. 10 договору з Малайзією, де є вказівка на включення доходів від боргових зобов’язань, забезпечених чи не забезпечених заставою, але нічого не сказано про іпотеку [106].

Привертає до себе увагу і виключення з поняття “проценти” в окремих договорах про уникнення подвійного оподаткування штрафів за несвоєчасну їх сплату (п. 4 ст. 11 договору з Ізраїлем, п. 3 ст. 11 договору з Іраном [107] та ін.). На нашу думку, такий підхід є досить невваженим, оскільки згідно п. 2 і п. 3 ст. 549 Цивільного кодексу України штраф і пеня не є тотожними поняттями, причому саме пеня є неустойкою за несвоєчасне виконання зобов’язання, а не штраф. Тому у цій ситуації більш обґрунтованим вважаємо закріплення саме пені у формі виключення з поняття “процент” у договорах про уникнення подвійного оподаткування. Такий підхід було використано лише у п. 5 ст. 11 договору зі Швецією [108].

У текстах договорів про уникнення подвійного оподаткування, що укладаються за участю уряду України, найчастіше безпосередньо закріплюється

наступне положення з метою протидії недостатній капіталізації: “Якщо з причин особливих відносин між платником і фактичним власником процентів, або між ними обома і будь-якою третьою особою, сума сплачених процентів, що стосується боргової вимоги, на підставі якої вона сплачується, перевищує суму, яка була б погоджена між платником і фактичним власником процентів, при відсутності таких відносин, положення цієї статті будуть застосовуватись тільки до останньої згаданої суми процентів. У такому випадку надмірна частина платежу, як і раніше, підлягає оподаткуванню відповідно до законодавства кожної Договірної Держави з належним урахуванням інших положень цієї Конвенції” (п. 6 ст. 11 договору з Австрією [109]). Схожі формулювання використані і в решті договорів про уникнення подвійного оподаткування, які набули чинності для України.

Зазначене положення має конфліктний характер у світлі статті, присвяченої наданню режиму недискримінації резидентам держав-учасниць на території один одного. Це обумовлено покладенням на нерезидентів згідно з зазначеною нормою більш важкого податкового тягара, оскільки у випадку наявності аналогічних відносин між резидентами однієї з держав-учасниць на них не поширюється відповідне обмеження щодо виплачених сум процентів. Виходом у цій ситуації є пряме виключення зі сфери дії режиму недискримінації, яке б безпосередньо закріплювалось у відповідній статті. Такий шлях було обрано у переважній кількості договорів про уникнення подвійного оподаткування за участю України. Наприклад, у договорі з Австрією для вже згадуваного нами п. 6 ст. 11 встановлено пряме виключення зі сфери дії режиму недискримінації у п. 4 ст. 24.

Досить непослідовною, на нашу думку, є позиція України щодо зазначення предметної сфери дії режиму недискримінації. В цілому, в договорах України про уникнення подвійного оподаткування можна виокремити такі основні підходи до вирішення цього питання: 1) договірні положення щодо надання режиму недискримінації застосовуються до податків будь-якого роду і виду (п. 6 ст. 24

договору з Австрією, п. 5 ст. 24 договору з Алжиром, п. 8 ст. 24 договору з Бельгією та ін.); 2) договірні положення щодо надання режиму недискримінації застосовуються лише до податків, які розглядаються у договорі (п. 7 ст. 25 договору з Грузією [110], п. 7 ст. 25 договору з Данією [111], п. 7 ст. 23 договору з Російською Федерацією [112] та ін.); 3) в тексті статті договору, присвяченого взаємному наданню режиму недискримінації для суб'єктів господарювання, окремо не міститься положення про сферу дії згаданого режиму (ст. 25 договору з Норвегією, ст. 24 договору з Сирією [113], ст. 24 договору з Угорщиною [114]).

Як бачимо, з наведених підходів саме перший є найбільш вигідним і бажаним для обох сторін договору про уникнення подвійного оподаткування, оскільки забезпечує надання режиму недискримінації не лише при оподаткуванні прямими податками, які безпосередньо розглядаються в договорі, але і усіма іншими податками (наприклад, непрямими податками такими як податок на додану вартість або акцизний збір). Тому вважаємо, що Україна повинна більш послідовно відстоювати свої позиції під час ведення перемовин щодо укладення договору про уникнення подвійного оподаткування з іншими державами в частині зазначення предметної сфери дії режиму недискримінації.

Привертає до себе увагу і відмінність у сфері дії норм щодо режиму недискримінації за колом осіб, оскільки за різними договорами України про уникнення подвійного оподаткування до осіб без громадянства такий режим може або застосовуватись, або не застосовуватись. Так, у п. 1 ст. 25 договору з Індією зазначено: “Національні особи Договірної Держави не підлягатимуть у другій Договірній Державі іншому або більш обтяжливому оподаткуванню, ніж оподаткування і пов'язані з ним зобов'язання, яким підлягають або можуть підлягати національні особи цієї другої Договірної Держави за тих же обставин. Це положення також застосовується незалежно від положення статті 1 до фізичних осіб, які не є резидентами однієї або обох Договірних Держав”. До національних осіб відповідно до підпункту “і” п. 1 ст. 3 цього ж договору

відносяться громадяни або усі юридичні особи, товариства і асоціації, що одержують свій статус як такий за чинним законодавством однієї з договірних держав. Таким чином, режим недискримінації відповідно до п. 1 ст. 25 договору з Індією поширюється на громадян України, її юридичних осіб і асоціації, які одержали свій статус згідно національного законодавства, а також фізичних осіб, які не є резидентами України.

Оскільки договір з Індією не надає тлумачення поняття “фізична особа”, то відповідно до його п. 2 ст. 3 необхідно звертатись до національного законодавства України. П. 1.20 ст. 1 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” зазначає, що до фізичних осіб відносяться громадяни України, особи без громадянства та іноземці [115]. Звідси випливає, що відповідно до п. 1 ст. 25 договору з Індією режим недискримінації у сфері оподаткування не поширюється на осіб без громадянства, які є резидентами України. На нашу думку, це є прямим порушенням вимог такого принципу побудови системи оподаткування України як рівність, який зазначений у ст. 3 Закону України “Про систему оподаткування” і означає “забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)”.

Використання аналогічного підходу щодо визначення сфери дії режиму недискримінації за колом осіб у договорах про уникнення подвійного оподаткування характерне, окрім Індії, для договорів України з Ізраїлем, Іспанією, Італією, Китаєм, Кувейтом, Сирією.

У більшості договорів України про уникнення подвійного оподаткування зазначений недолік усувається за допомогою включення до статті про режим недискримінації окремого пункту наступного змісту: “Особи без громадянства, які є резидентами Договірної Держави, не будуть піддаватись в жодній з Договірних Держав будь-якому оподаткуванню або пов'язаному з ним зобов'язанню, іншому або більш обтяжливому, ніж оподаткування і пов'язані з ним зобов'язання, яким



піддаються громадяни цих Держав за тих же умов”. Аналогічна формула або ж з деякими несуттєвими відмінностями використана у п. 2 ст. 24 договору з Австрією, п. 2 ст. 24 договору з Бразилією, п. 2 ст. 25 договору з Великобританією, п. 2 ст. 24 договору з В’єтнамом та ін.

На нашу думку, з метою подолання вказаних недоліків договірних положень щодо сфери дії режиму недискримінації за колом осіб необхідно внести зміни до відповідних статей договорів України про уникнення подвійного оподаткування з Індією, Ізраїлем, Іспанією, Італією, Китаєм, Кувейтом, Сирією шляхом включення нового пункту, який би забезпечував поширення режиму недискримінації у сфері оподаткування на осіб без громадянства, що є резидентами договірних держав.

В контексті характеристики договорів України про уникнення подвійного оподаткування на особливу увагу заслуговує розгляд спеціальних норм щодо надання допомоги у стягненні податків. Такі положення закріплені у ст. 27 договору з Вірменією, ст. 27 договору з Грецією [116], ст. 28 договору з Данією, ст. 28 договору з Індією, ст. 29 договору з Нідерландами, ст. 25 договору з Південно-Африканською Республікою (далі – ПАР) [117], ст. 27 договору з Францією [118], а також у протоколі до договору з Бельгією. Як бачимо, український уряд не часто використовує положення про можливість надання допомоги у стягненні податків у договорах про уникнення подвійного оподаткування. На нашу думку, така ситуація потребує змін, оскільки використання відповідних договірних положень надає можливість забезпечення виконання податкового зобов’язання за межами власної податкової юрисдикції.

Варто зауважити, що на процес прийняття рішення державами про необхідність включення окремої статті щодо надання допомоги у стягненні податків до тексту договору про уникнення подвійного оподаткування впливають наступні фактори:

–положення національного законодавства щодо надання допомоги у збиранні податків іншої держави;

- рівень схожості податкових систем, податкових відомств і правових стандартів обох договірних держав, особливо в частині захисту прав платників податків;
- отримання збалансованої і взаємної вигоди для договірних держав;
- обсяги торгових і інвестиційних потоків між державами як підстава для обґрунтування застосування таких норм на практиці;
- можливість обмеження податків, до яких застосовуватимуться положення відповідних статей, з конституційних чи інших причин.

Тексти самих статей про надання допомоги у стягненні податків у договорах про уникнення подвійного оподаткування, незважаючи на ряд спільних рис, мають і ряд суттєвих відмінностей.

По-перше, немає єдиного підходу до визначення податків, за допомогою щодо стягнення яких можна звертатись до іншої договірної держави. Так, у п. 1 ст. 27 договору з Грецією, п. 4 ст. 28 договору з Данією, п. 1 ст. 28 договору з Індією, п. 1 ст. 29 договору з Нідерландами, п. 9 ст. 25 договору з ПАР зазначено, що положення про надання допомоги у стягненні податків стосується лише тих податків, на які поширюється відповідний договір, проте у п. 10 ст. 27 договору з Францією дія цих положень поширена на податки будь-якого роду і виду. Вважаємо, що останній підхід мав би отримати більш широке застосування у практиці укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування, оскільки дозволяв би договірним сторонам максимально забезпечити виконання податкових зобов'язань, а не лише тих, які стосуються податків на доходи і капітал. Це підтверджується і п. 1 ст. 27 Типової конвенції ОЕСР, в якому запропоновано аналогічний підхід.

По-друге, у п. 12 ст. 27 договору з Грецією та у п. 14 ст. 29 договору з Нідерландами несення обов'язку будь-яких витрат, пов'язаних з наданням допомоги, покладається на державу, до якої надсилається запит. У п. 4 ст. 27 договору з Вірменією та п. 8 ст. 25 договору з ПАР встановлено, що лише

обов'язок несення звичайних витрат покладається на державу, яка надає допомогу. В останньому договорі у тому ж пункті додається, що надзвичайні витрати мають відшкодуватись за рахунок держави, яка надсилала запит про допомогу. Проте у п. 7 ст. 28 договору з Індією зазначено, що держава має право на відшкодування витрат, що вона їх зазнала при наданні допомоги в стягненні податку у сумі, яку буде оговорено компетентними органами договірних держав. У договорах з Данією і Францією нічого не сказано про обов'язок несення витрат, пов'язаних з наданням допомоги. На нашу думку, обов'язок несення звичайних витрат, пов'язаних з наданням допомоги щодо стягнення податків, повинен покладатись на державу, яка надає таку допомогу. Однак у випадку виникнення надзвичайних витрат вони повинні відшкодуватись за рахунок держави, яка надсилала запит про допомогу, при цьому доцільним було б закріплення у договорі чіткого переліку витрат, що вважатимуться надзвичайними. З метою уникнення непорозумінь вважаємо за необхідне встановлення обов'язкової консультаційної процедури між компетентними органами відповідних держав у випадку виникнення можливості таких надзвичайних витрат, а також обов'язку попередження іншої сторони про імовірність виникнення таких витрат та їх орієнтовну суму. Схожий варіант вирішення питань щодо відшкодування витрат пропонується і авторами Типової конвенції ОЕСР.

По-третє, досить різними у договорах про уникнення подвійного оподаткування є і підстави для невиконання запиту про надання допомоги у стягненні податків. Так, у п. 5 ст. 27 договору з Вірменією до таких підстав відносяться подання запиту щодо податку, який стосується періоду протягом якого платник податків був резидентом іншої договірної держави, у п. 8 ст. 29 договору з Грецією – невикористання державою, яка надіслала запит про допомогу, усіх засобів щодо відшкодування своїх податкових зобов'язань, про які йде мова у такому запиті, у п. 5 ст. 29 з Нідерландами – невикористання державою, яка надіслала запит про допомогу, усіх засобів щодо відшкодування

своїх податкових зобов'язань за виключенням випадку, коли це може призвести до непропорційних труднощів, та суперечливий характер податкового позову у світлі положень відповідного договору або будь-якого іншого договору, учасниками якого є обидві держави, у п. 6 ст. 28 договору з Індією та п. 6 ст. 26 договору з ПАР – наявність у платника податків активів або майна, на території держави, яка надсилає запит, з яких можна стягнути відповідну суму податкового зобов'язання. Загальною вимогою є визначеність податкового зобов'язання щодо якого надсилається запит про допомогу. На нашу думку, доцільним було б використання у договорах про уникнення подвійного оподаткування України закритого переліку умов, що не можуть покладати на державу обов'язок надання допомоги. До останніх, на думку авторів Типової конвенції ОЕСР, могли б бути віднесені: 1) висунення вимоги застосування адміністративних заходів, які суперечать законодавству або адміністративній практиці однієї або обох договірних держав; 2) висунення вимоги здійснення заходів, які суперечать публічному порядку (*ordre public*); 3) надання допомоги, якщо держава, яка надсилає запит, не використала усіх можливих засобів щодо стягнення відповідних сум чи їх забезпечення відповідно до власного законодавства чи адміністративної практики; 4) надання допомоги у випадку, якщо адміністративні витрати для запитуваної держави є очевидно диспропорційними порівняно з доходами, які отримуються іншою договірною державою.

На нашу думку, активнішим у договорах про уникнення подвійного оподаткування мало б бути і використання положення про необхідність перекладу запиту про допомогу і супроводжувальних документів офіційною мовою держави, до якої звертаються, або тією мовою, про яку домовились договірні держави. Це дозволило б прискорити процес надання допомоги у державі, до якої надсилається запит. Серед усіх українських договорів про уникнення подвійного оподаткування така норма отримала своє закріплення лише в п. 7 ст. 27 договору з Грецією.

Отже, незважаючи на досить широку та розмаїту практику України щодо укладення податкових договорів, останні потребують постійного оновлення, узгодження і вдосконалення, що дозволить державам адекватно реагувати на сучасні виклики у сфері оподаткування. Зокрема, в частині договорів про уникнення подвійного оподаткування, на нашу думку, доцільним могло б стати більш активне використання арбітражної клаузули, узгоджене використання поняття “проценти”, усунення дискримінаційних положень щодо оподаткування осіб без громадянства та суперечності положень щодо оподаткування процентами і надання режиму недискримінації, поширення практики включення статті щодо надання допомоги у стягненні податків.

## ВИСНОВКИ

В результаті дослідження суспільних відносин, які виникають при міжнародно-правовому співробітництві держав з уникнення подвійного оподаткування зроблено такі висновки:

1. Виявлено характерні ознаки подвійного оподаткування: 1) об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз подібними чи аналогічними податками; 2) подвійне оподаткування – пов'язане із оподаткуванням у межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій; 3) подвійне оподаткування справді буде подвійним, якщо воно здійснюється стосовно до одних і тих самих об'єктів чи суб'єктів, як правило, за один і той самий відрізок часу (податковий період); 4) подвійне оподаткування – це негативне явище, яке виникає при оподаткуванні певного податкового об'єкта, оскільки призводить до збільшення податкового тягара в кілька разів та виникнення додаткових податкових зобов'язань для платника податків і як результат – скорочення прибутку та зникнення зацікавленості до господарської діяльності останнього.

Уточнено поняття подвійного оподаткування: це негативне явище, при якому певний об'єкт чи суб'єкт податку оподатковується більше ніж один раз податками в межах однієї чи кількох фіскальних юрисдикцій, за один і той самий податковий період. Визначено його види – внутрішнє та зовнішнє.

Виявлено чинники, які породжують подвійне оподаткування. Ці чинники класифіковано на соціально-економічні, політичні, технічні, правові.

2. В результаті дослідження еволюції системи усунення подвійного оподаткування в міжнародних договорах України встановлено, що перші міжнародні угоди з подолання подвійного оподаткування в середині XIX сторіччя поєднували тенденції як пов'язані з поступовою загальною лібералізацією податкових режимів та демократизацією податкових відносин, так і жорсткої

міжнародної економічної конкуренції. На початку ХХ століття в Європі повсюдно одержали поширення прибуткові податки, що стало поштовхом для нового витка розвитку міжнародного співробітництва з питань усунення подвійного оподаткування, а також боротьби з ухилянням від сплати податків.

3. Класифіковано міжнародні договори з уникнення подвійного оподаткування на такі групи: 1) міжнародні угоди загального характеру; 2) власне податкові угоди, які поділено на три підгрупи (загальні податкові угоди (чи конвенції); обмежені податкові угоди ; угоди про надання адміністративної допомоги з оподаткування, а також угоди про співробітництво та взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства); 3) умовно податкові договори; 4) специфічні угоди конкретних міжнародних організацій.

Встановлено, що міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування відносяться до норм колізійного права. Акцентовно увагу, що до завдань, що ставить перед собою держава, яка уклала такі угоди, належать такі: розмежування (чи узгодження меж) податкової юрисдикції між зацікавленими державами стосовно доходів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; впорядкування взаємовідносин учасників зовнішньоекономічного обороту із податковими органами країн, що уклали угоду; встановлення спільного методу усунення подвійного оподаткування; узгодження змісту деяких особливо важливих термінів; встановлення механізму уникнення подвійного оподаткування у тих випадках, коли право оподаткування конкретного виду доходу зберігається за обома державами, що уклали угоду та визначення порядку надання взаємної допомоги у випадку ускладнень в однієї із сторін, щодо вибору відповідного податкового режиму; захист платників податків від дискримінаційного оподаткування; забезпечення взаємного обміну інформацією з метою дотримання угод; вироблення механізму взаємоузгоджувальних процедур для попередження ухилення від оподаткування і зловживання положеннями угоди.

Аргументовано, що неузгодженість позицій з цих питань, так само як і неузгодженість стосовно меж податкових юрисдикцій, є причиною подвійного оподаткування і дає змогу ухилитися від сплати податків.

4. Зроблено висновок, що вирішальну роль в тому, що незважаючи на зусилля, які здійснюють міжнародні організації у сфері усунення подвійного оподаткування, проблема міжнародного подвійного оподаткування залишається не розв'язаною, відіграє державний податковий суверенітет відіграє. Про силу національних тенденцій у цій сфері свідчить той факт, що укладення багатосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування між державами трапляється дуже рідко.

5. Встановлено, що особливо важливою формою нормотворчої діяльності міжнародних організацій в сфері оподаткування є розробка ними модельних (типових) нормативних актів, які створюються в якості зразка (моделі) для національного правового регулювання конкретної області суспільних відносин.

6. Всі угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна поділено на три підгрупи: 1) Угоди України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна із країнами-членами Співдружності Незалежних Держав, укладені після 1991р.; 2) спеціальні (обмежені) податкові угоди; 3) угоди про надання адміністративної допомоги з оподаткування та угоди про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства.

Акцентовано увагу, що найбільший масив податкових угод України становлять угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та попередження податковим ухиленням.

7. Виявлено такі недоліки в угодах України про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна поділено: розмаїття підходів до визначення поняття “проценти”; непослідовність позиції України щодо зазначення предметної



сфери дії режиму недискримінації; відмінність у сфері дії норм щодо режиму недискримінації за колом осіб.

Обґрунтовано необхідність заміни в угодах України про уникнення подвійного оподаткування терміну “відсотки” терміном “проценти” шляхом підписання протоколу до відповідних міжнародних договорів. З метою подолання недоліків договірних положень щодо сфери дії режиму недискримінації за колом осіб необхідно внести зміни до відповідних статей договорів України про уникнення подвійного оподаткування з Індією, Ізраїлем, Іспанією, Італією, Китаєм, Кувейтом, Сирією шляхом включення нового пункту, який би забезпечував поширення режиму недискримінації у сфері оподаткування на осіб без громадянства, що є резидентами договірних держав. З метою забезпечення виконання податкового зобов’язання за межами власної податкової юрисдикції аргументовано доцільність систематичного використання положення про можливість надання допомоги у стягненні податків у договорах про уникнення подвійного оподаткування.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Співробітництво України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mfa.gov.ua/ua>.
2. Максак О.І. Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування : Дис. ... канд. юр. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. К., 2011. 193 с.
3. Тускоз Жан. Міжнародне право: Підручник. Пер. з франц. К.: АртЕк, 1998. 416 с.
4. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: НОРМА, 2001. 336 с.
5. Европейское право. Учебник для вузов / Под ред. д.ю.н., проф. Л.М. Энтина. М.: НОРМА, 2000. 720 с.
6. Бирюков П.Н. Международное право: Учебное пособие. М.: Юристъ, 1998. 416 с.
7. Djanani, Christiana: Internationales Steuerrecht: osterreichisches Au?ensteuerrecht, OECD-Musterabkommen, osterreichische Doppelbesteuerungsabkommen / Christiana Djanani. Unter Mitarb. von Thomas Hartmann und Michael Schwarz. 2., uberarb. Aufl. Wien: Linde, 1998.
8. Международное право: Учеб. для вузов / Г.В. Игнатенко, В.Я. Суворова, О.И. Тиунов и др.; Под ред. Г.В. Игнатенко. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Высш. Шк, 1995. 416 с.
9. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М.: Юристъ, 2000. 512 с.
10. Савицкая Е.В., Евсеев О.В., Экономический словарь для юных бизнесменов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bashedu.ru/konkurs/luchenko/rus/base/nalogi.htm>.

11. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учеб. Пособие для вузов / Под ред. Д.Г. Черника. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. 422 с.
12. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 1999. 120 с.
13. European Commission. Dictionary of taxation terms. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. 1996. 373 pp.
14. Финансовое право: учебник / Отв. редактор проф. Н.И. Химичева. М., 1995. 500 с.
15. Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. December 1998. Chapter 6. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.
16. Суторміна В. М., Радзієвська В. М., Стеценко Б. С. Фінансовий ринок. Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2001. 200 с.
17. Review of Business Taxation. Final Report: Tax System Redesigned. - June 1999. - Chapter 6. Tax System Integrity.
18. Helvering v. Gregory (1934). Цитата подається за: Gutkin, A. Sydney, Beck, David, Tax Avoidance vs. Tax Evasion. - New York: The Ronald Press Company, 1958. 77 p.
19. Карро Д., Жюйар П. Международное экономическое право: Учебник / Пер. с франц. В.П. Серебренникова, В.М. Шумилова. М.: Междунар. Отношения, 2001. 608 с.
20. Ларютина И.А. Международное налоговое право. // Московский журнал международного права. 2001. № 4 (44). С. 89-97.
21. Корецкий В.М. Избранные труды: В 2 кн. / АН УССР. Ин-т государства и права; Редкол.: В.Н. Денисов (гл. ред.) и др. Киев: Наук. думка, 1989. Кн. 1, 1989. 604 с.
22. Райхер В.К. Общественно-исторические типы страхования. М. Л., 1947.

23. Лазарев М.И. Теоретические вопросы современного международного морского права. М., 1971. 208 с.
24. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 1999. 120 с.
25. Seligman E., *La Double Imposition et la Cooperation Fiscale Internationale*, 1927.
26. Тускоз Жан. Міжнародне право: Підручник. Пер. з франц. К.: АртЕк, 1998. 416 с.
27. Loukota, Helmut: *Internationales Steuerrecht: Einführung* / Helmut Loukota. Stand 1. 8. 2000. Wien: WUV-Univ. Verl., 2000.
28. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права в 6 томах. Том II. Введение в теорию налогового права. Х.: Легас, 2004. С. 586-588.
29. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. М., 1998. С. 137-153.
30. Avi-Yonah, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State //113 *Harvard Law Review* 1573. May 2000.
31. Бекетов О. Дотримання принципу пропорційності як обов'язкова умова гармонізації правової системи України з європейськими міжнародно-правовими стандартами / О. Бекетов // *Український часопис міжнародного права*. 2003. № 2. С. 95–98
32. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Х.: Легас; Право, 2005. 700 с.
33. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорлецкий. СПб.: Изд-во С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. 386 с.
34. Evan, William M. To Help the UN, A Tax on Trade [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.globalpolicy.org/finance/docs/tradetax.htm>.
35. Багатосторонній договір про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна для фізичних осіб від 27 травня 1977 р. // *Сборник*

международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. Москва. 1995. С. 9-16.

36. Багатосторонній договір про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна для юридичних осіб від 19 травня 1978 р. // Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. Москва. 1995. С. 9-16.

37. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. М.: Международные отношения, 1983. 182 с.

38. United States Model Income Tax Convention: United States Convention 20.09.96 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.intltaxlaw.com/treaties/usmodel/treaty.htm>

39. Постанова Кабінету Міністрів України № 921 Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку від 12.11.1993 [Електронний ресурс]. Режим доступу: [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua)

40. Типова Модель ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування від 1978 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.OECD.com/treaty.htm#top\\_treaty](http://www.OECD.com/treaty.htm#top_treaty)

41. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М.: Юристъ, 2000. 512 с.

42. Джон Пеппер. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. М.: ИНФРА-М, 1999. 228 с.

43. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. М.: Международные отношения, 1983. 182 с.

44. Дадалко В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений: Учеб. пособие / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. Мн.: Армита, 2000. 359 с.

45. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М.: Юристъ, 2000. 512 с.
46. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Легас, 2001. 584 с.
47. Дадалко В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений: Учеб. пособие / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. Мн.: Армита, 2000. 359 с.
48. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. 380с.
49. Ушаков Д.Л. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. М.: Юристъ, 1999. 496 .
50. Постановва Кабінету Міністрів України № 470 Про порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування // Бухгалтерия, налоги , бизнес. 2001. № 19. С. 23-25.
51. Томко Я. Внутренняя компетенция государств и ООН / Я. Томко. Перевод со словац. О.Ф. Скакун. Под ред. и с вступ. статьей д.ю.н. Г.И. Морозова. М.: Изд-во иностр. литературы, 1963. 311 с.
52. Обзор “Новые государственные финансы. Ответ на глобальные вызовы” / Под ред. Кауль И. и Кунсисанью П.; перевод Гуровой И. М.: Изд-во “Весь мир”, 2006. 95 с.
53. Танци В. Глобализация и ее влияние на налоговую систему [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.eerc.ru/details/download.aspx?file\\_id=3897](http://www.eerc.ru/details/download.aspx?file_id=3897)
54. Войтович С. Система та право міжнародних економічних організацій / С. Войтович // Український часопис міжнародного права. 2002. № 1. С. 12–24.
55. Крылов Н.Б. Правотворческая деятельность международных организаций / Н.Б. Крылов. М.: Наука, 1988. 170 с.

56. Кулеба Д.І. Участь України в міжнародних організаціях. Правова теорія і практика : монографія / Д.І. Кулеба / О.В. Задорожній (наук. ред.); КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин. К.: Промені, 2007. 310 с.

57. Ломагин Н.А. Международные организации: теория и практика деятельности. Учеб. пособие / Н.А. Ломагин. – СПб: Изд-во Санкт-Петербургского университета, 1999. 192 с.

58. McCloskey W. Tax Administrations and International Cooperation [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ UN/UNPAN006515.pdf](http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN006515.pdf)

59. Моравецкий В. Функции международной организации / В. Моравецкий. Пер. с польского. Под ред. и вступ. статья Г.И. Морозова. М.: Прогресс, 1976. 384 с.

60. Муравьев В.И. Международные организации – специфические субъекты международного права: учеб. пособие [для студ. спец. 06.01] / В.И. Муравьев / КГУ им. Т.Г. Шевченко. К., 1990. 72 с.

61. Шибаева Е.А. Право международных организаций: вопросы теории / Е.А. Шибаева. – М.: Междунар.отношения, 1986. 159 с.

62. Шахмаметьев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А.А. Шахмаметьев // Финансовое право. 2006. № 3. С. 24–31

63. Селезень П.О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфер оподаткування: Дис...канд.юрид.наук: 12.00.11 – міжнародне право. К., 2009. 249 с.

64. Безбородов Ю.С. Роль норм мягкого права в международно-правовом регулировании / Ю.С. Безбородов // Международное публичное и частное право. 2004. № 6. С. 3–6.

65. Шахмаметьев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А.А. Шахмаметьев // Финансовое право. 2006. № 3. С. 24–31

66. Вельяминов Г.М. Международное экономическое право и процесс (Академический курс): Учебник / Вельяминов Г.М. М.: Волтерс Клувер, 2004. 496 с.

67. Ломагин Н.А. Международные организации: теория и практика деятельности. Учеб. пособие / Н.А. Ломагин. СПб: Изд-во Санкт-Петербургского университета, 1999. 192 с.

68. Техническое примечание № 1: Выдвинутые предложения по укреплению международного сотрудничества в налоговых вопросах. Док. А/АС.257/27/Add.1 от 20 сентября 2001 г. 13 с.

69. Киевец О. Роль международных специализированных организаций по борьбе с отмыванием денег (на примере FATF) / О. Киевец // Підприємництво, господарство і право. 2003. № 7. С. 79–81

70. Борисов К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств / К.Г. Борисов // Московский журнал международного права. 1999. №4. С. 42–47.

71. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Док. ST/ESA/PAD/SER.E/21. Нью-Йорк: Издательство ООН, 2001. XXIII, 366 с.

72. Веральский М. Проблемы международного финансового права / М. Веральский // Советское государство и право. 1967. № 1. С. 63–68

73. Kusters B. The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments / Kusters B. // Asian-Pacific Tax Bulletin. January/February 2004. P. 4–11.

74. McIntyre, Michel J. Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review / McIntyre, Michel J. 9 p.



75. Сотрудничество по линии Юг-Юг в области международных инвестиционных соглашений. Нью-Йорк-Женева: Издательство ООН, 2005. XII, 94 с.

76. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс) / И.И. Кучеров: Учебник. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. 452 с.

77. McCloskey W. Tax Administrations and International Cooperation / McCloskey W. – 11 p.

78. Шибаева Е.А. Право международных организаций: вопросы теории / Е.А. Шибаева. – М.: Междунар.отношения, 1986. 159 с.

79. Шестакова Е.В. О роли так называемого “модельного законодательства” в международной практике / Е.В. Шестакова // Московский журнал международного права. 2006. № 4. С. 211–235

80. Кулеба Д.І. Участь України в міжнародних організаціях. Правова теорія і практика : монографія / Д.І. Кулеба / О.В. Задорожній (наук. ред.); КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин. К.: Проміні, 2007. 310 с.

81. Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Czerwiec 1998. Wersja skrocona. Komitet Spraw Podatkowych OECD. Copyring by Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. Z o.o., 2000 r.

82. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977.

83. Угода між урядами держав-учасників СНД “Про узгодження принципів податкової політики” від 13 березня 1992 р. [ Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).

84. Протокол Про уніфікацію підходу і укладення угод про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна від 15.05.1992 [ Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).

85. Ростов Є.Ф. Економіка країн світу. Довідник. К.: Картографія, 1998. 383 с.

86. Економіка зарубіжних країн: Підручник. / А.С. Філіпченко, В.А. Вергун, І.В. Бураківський та ін. К.: Либідь, 1998. 416 с.

87. Угода між СРСР та Алжиром про усунення подвійного оподаткування повітряних перевезень від 1988 р. Сборник международных договоров СССР. Выпуск XLV. – М.: Международные отношения, 1991.

88. Угода між державами-учасниками Співдружності Незалежних Держав про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства і боротьби із порушеннями у цій сфері від 4 червня 1999 р. // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. № 2(32). С. 48-53.

89. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно від 14 травня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75295&cat\\_id=74990&ctime=1194963699992](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75295&cat_id=74990&ctime=1194963699992).

90. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 20 травня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75083&cat\\_id=74988&ctime=1194961813393](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75083&cat_id=74988&ctime=1194961813393).

91. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна від 10 лютого 1993 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75234&cat\\_id=74988&ctime=1194956503037](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75234&cat_id=74988&ctime=1194956503037).

92. Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових

ухилень стосовно податків на доходи від 16 січня 2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75115&cat\\_id=74988&ctime=1194963068447](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75115&cat_id=74988&ctime=1194963068447).

93. Угода між Урядом України і Урядом Соціалістичної Республіки В'єтнам про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал від 8 квітня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75303&cat\\_id=74990&ctime=1194963646834](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75303&cat_id=74990&ctime=1194963646834).

94. Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал від 26 листопада 2003 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75069&cat\\_id=74988&ctime=1194963365892](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75069&cat_id=74988&ctime=1194963365892).

95. Конвенція між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 10 травня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75075&cat\\_id=74988&ctime=1194956904896](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75075&cat_id=74988&ctime=1194956904896).

96. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Норвегія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і на майно від 7 серпня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75226&cat\\_id=74988&ctime=1194956855030](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75226&cat_id=74988&ctime=1194956855030).

97. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 11 квітня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу:

[http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75305&cat\\_id=74990&ctime=1194963673161](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75305&cat_id=74990&ctime=1194963673161).

98. Конвенція між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень від 26 лютого 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75103&cat_id=74988&ctime=1194962501340)

[showHidden=1&art\\_id=75103&cat\\_id=74988&ctime=1194962501340](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75103&cat_id=74988&ctime=1194962501340).

99. Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна від 4 березня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75107&cat\\_id=74988&ctime=1194956802127](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75107&cat_id=74988&ctime=1194956802127).

100. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 24 жовтня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75129&cat\\_id=74988&ctime=1194956680406](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75129&cat_id=74988&ctime=1194956680406).

101. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків на доходи і майно від 24 грудня 1993 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75299&cat\\_id=74990&ctime=1194963502457](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75299&cat_id=74990&ctime=1194963502457).

102. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

103. Угода між Урядом України і Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 27 листопада 1996 р. [Електронний ресурс]

– Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75277&cat\\_id=74990&ctime=1194963784313](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75277&cat_id=74990&ctime=1194963784313).

104. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 4 березня 1994 р. [Електронний ресурс]

– Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75141&cat\\_id=74988&ctime=1194956540855](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75141&cat_id=74988&ctime=1194956540855).

105. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховної Ради. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

106. Соглашение между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Малайзии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 31 июля 1987 г. [Електронний ресурс] – Режим доступу:

[http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75283&cat\\_id=74990&ctime=1194963469790](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75283&cat_id=74990&ctime=1194963469790)

107. Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно від 22 травня 1996 р. [Електронний ресурс] –

Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75301&cat\\_id=74990&ctime=1194963729800](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75301&cat_id=74990&ctime=1194963729800).

108. Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень від 15 серпня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу:

[http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75232&cat\\_id=74988&ctime=1194956627154](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75232&cat_id=74988&ctime=1194956627154).

109. Конвенція між Урядом Республіки Австрія і Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень

стосовно податків на доходи і на майно від 16 жовтня 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75222&cat\\_id=74988&ctime=1194962697417](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75222&cat_id=74988&ctime=1194962697417).

110. Конвенція між Урядом України і Урядом Грузії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і на майно від 14 лютого 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75079&cat\\_id=74988&ctime=1194962469010](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75079&cat_id=74988&ctime=1194962469010).

111. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 5 березня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75174&cat\\_id=74988&ctime=1194956828291](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75174&cat_id=74988&ctime=1194956828291).

112. Угода між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків від 8 лютого 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75279&cat\\_id=74990&ctime=1194963557714](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75279&cat_id=74990&ctime=1194963557714).

113. Угода між Урядом України і Урядом Сирійської Арабської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 5 червня 2003 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=59293&cat\\_id=74990&ctime=1194964230074](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=59293&cat_id=74990&ctime=1194964230074).

114. Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 19 травня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75073&cat\\_id=74988&ctime=1194956598259](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75073&cat_id=74988&ctime=1194956598259).

115. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

116. Конвенція між Урядом України і Урядом Грецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 6 листопада 2000 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75077&cat\\_id=74988&ctime=1194962955901](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75077&cat_id=74988&ctime=1194962955901).

117. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Південно-Африканської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 28 серпня 2003 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75071&cat\\_id=74988&ctime=1194956377465](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75071&cat_id=74988&ctime=1194956377465).

118. Конвенція між урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 30 січня 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75200&cat\\_id=74988&ctime=1194961960553](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75200&cat_id=74988&ctime=1194961960553).

---

1

2 Максак

1. <sup>3</sup> Тускоз Жан. Міжнародне право: Підручник. Пер. з франц. – К.: АртЕк, 1998. – 416 с.

2.

3. <sup>4</sup> Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: НОРМА, 2001. – 336 с.

4.

5. <sup>5</sup> Европейское право. Учебник для вузов / Под ред. д.ю.н., проф. Л.М. Энтина. – М.: НОРМА, 2000. – 720 с.

6.

7. <sup>6</sup> Бирюков П.Н. Международное право: Учебное пособие. – М.: Юристъ, 1998. – 416 с.

8.

9. <sup>7</sup> Djanani, Christiana: Internationales Steuerrecht: osterreichisches Au?ensteuerrecht, OECD-Musterabkommen, osterreichische Doppelbesteuerungsabkommen / Christiana Djanani. Unter Mitarb. von Thomas Hartmann und Michael Schwarz. – 2., uberarb. Aufl. – Wien: Linde, 1998.

10.

11. <sup>8</sup> Международное право: Учеб. для вузов / Г.В. Игнатенко, В.Я. Суворова, О.И. Тиунов и др.; Под ред. Г.В. Игнатенко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Высш. Шк, 1995. – 416 с.

12.

13. <sup>9</sup> Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2000. – 512 с.

14.



- 
- 15.<sup>10</sup> Савицкая Е.В., Евсеев О.В., Экономический словарь для юных бизнесменов // <http://www.bashedu.ru/konkurs/luchenko/rus/base/nalogi.htm>
- 16.
- 17.<sup>11</sup> Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учеб. Пособие для вузов / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422с.
- 18.
- 19.<sup>12</sup> Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 1999. – 120 с.
- 20.
- 21.<sup>13</sup> European Commission. Dictionary of taxation terms. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. 1996. – 373 pp.
- 22.
1. <sup>14</sup> Финансовое право: учебник / Отв. редактор проф. Н.И. Химичева.– М., 1995. – С. 225.
- 2.
3. <sup>15</sup> Tax Compliance. Report to the Treasurer and Minister of Revenue by a Committee of Experts on Tax Compliance. – December 1998. – Chapter 6. Tax Mitigation, Avoidance and Evasion.
- 4.
- <sup>16</sup> Див.: [165] Суторміна В. М., Радзієвська В. М., Стеценко Б. С. Фінансовий ринок. Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2001. – С. 54 - 59.
- <sup>17</sup> [21] Review of Business Taxation. Final Report: Tax System Redesigned. - June 1999. - Chapter 6. Tax System Integrity.

---

<sup>18</sup> [15] *Helvering v. Gregory* (1934). Цитата подается за: Gutkin, A. Sydney, Beck, David, *Tax Avoidance vs. Tax Evasion*. - New York: The Ronald Press Company, 1958. - С. 7.

1. <sup>19</sup> Карро Д., Жюйар П. *Международное экономическое право: Учебник / Пер. с франц. В.П. Серебренникова, В.М. Шумилова.* – М.: Междунар. Отношения, 2001. – 608 с.

2.

23. <sup>20</sup> Ларютина И.А. *Международное налоговое право.* // Московский журнал международного права. – 2001. – № 4 (44). – С. 89-97.

24.

25. <sup>21</sup> Корецкий В.М. *Избранные труды: В 2 кн. / АН УССР. Ин-т государства и права; Редкол.: В.Н. Денисов (гл. ред.) и др. Киев: Наук. думка, 1989. – Кн. 1, 1989. – 604 с.*

26.

27. <sup>22</sup> Райхер В.К. *Общественно-исторические типы страхования.* М. – Л., 1947.

28.

29. <sup>23</sup> Лазарев М.И. *Теоретические вопросы современного международного морского права.* М., 1971. – 208 с.

30.

31. <sup>24</sup> Евстигнеев Е.Н. *Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие.* - М.: ИНФРА-М, 1999. – 120 с.

32.

33. <sup>25</sup> Seligman E., *La Double Imposition et la Cooperation Fiscale Internationale*, 1927.

34.

35. <sup>26</sup> Тускоз Жан. *Міжнародне право: Підручник. Пер. з франц.* – К.: АртЕк, 1998. – 416 с.

36.

37.<sup>27</sup> Loukota, Helmut: Internationales Steuerrecht: Einfuhrung / Helmut Loukota. – Stand 1. 8. 2000. – Wien: WUV-Univ.-Verl., 2000.

38.

<sup>28</sup> Див.: [106] Кучерявенко Н.П. Курс налогового права в 6 томах. Том II. Введение в теорию налогового права. – Х.: Легас, 2004. – С. 586-588.

<sup>29</sup> Див.: [87] Кашин В.А. Налоговые соглашения России. – М., 1998. – С. 137-153.

<sup>30</sup> [4] Avi-Yonah, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State //113 Harvard Law Review 1573. - May 2000.

<sup>31</sup> Див.: [77] ст. 19 Закону України «Про систему оподаткування» // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – №39. – Ст. 510.

<sup>32</sup> Див. також: [107] Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – С. 589-592.

<sup>33</sup> Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. – 386 с.

<sup>34</sup> Evan, William M. To Help the UN, A Tax on Trade [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalpolicy.org/finance/docs/tradetax.htm>.

<sup>35</sup> Багатосторонній договір про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна для фізичних осіб від 27 травня 1977 р. // Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. – Москва. – 1995. – С. 9-16.

<sup>36</sup> Багатосторонній договір про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна для юридичних осіб від 19 травня 1978 р. // Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. – Москва. – 1995. – С. 9-16.

- 
- 39.<sup>37</sup> Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – 182 с.
- 40.
- 41.<sup>38</sup> United States Model Income Tax Convention: United States Convention 20.09.96 / <http://www.intltaxlaw.com/treaties/usmodel/treaty.htm>
- 42.
- 43.<sup>39</sup> Постанова Кабінету Міністрів України № 921 Про організацію роботи щодо підготовки міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку від 12.11.1993 // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua)
- 44.
- 45.<sup>40</sup> Типова Модель ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування від 1978 р. // [http://www.OECD.com/treaty.htm#top\\_treaty](http://www.OECD.com/treaty.htm#top_treaty)
- 46.
- 47.<sup>41</sup> Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2000. – 512 с.
- 48.
- 49.<sup>42</sup> Джон Пеппер. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 228 с.
- 50.
- 51.<sup>43</sup> Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – 182 с.
- 52.
- 53.<sup>44</sup> Дадалко В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений: Учеб. пособие / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. – Мн.: Армита, 2000. – 359 с.
- 54.
- 55.<sup>45</sup> Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2000. – 512 с.

56.

57.<sup>46</sup> Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.

58.

59.<sup>47</sup> Дадалко В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений: Учеб. пособие / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. – Мн.: Армита, 2000. – 359 с.

60.

61.<sup>48</sup> Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 380с.

62.

63.<sup>49</sup> Ушаков Д.Л. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристъ, 1999. – 496 .

64.

65.<sup>50</sup> Постанова Кабінету Міністрів України № 470 Про порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування // Бухгалтерія, налоги , бизнес. – 2001. - № 19. – С. 23-25.

66.

51. Томко Я. Внутренняя компетенция государств и ООН / Я. Томко. Перевод со словац. О.Ф. Скакун. Под ред. и с вступ. статьей д.ю.н. Г.И. Морозова. – М.: Изд-во иностр. литературы, 1963. – 311 с.

52. Обзор “Новые государственные финансы. Ответ на глобальные вызовы” / Под ред. Кауль И. и Кунсисяню П.; перевод Гуровой И. – М.: Изд-во “Весь мир”, 2006 [Электронный ресурс]. – 95 с. – Режим доступа: [www.thenewpublicfinance.org/overview/russian.pdf](http://www.thenewpublicfinance.org/overview/russian.pdf)

53. Танци В. Глобализация и ее влияние на налоговую систему [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.eerc.ru/details/download.aspx?file\\_id=3897](http://www.eerc.ru/details/download.aspx?file_id=3897)

54. Войтович С. Система та право міжнародних економічних організацій / С. Войтович // Український часопис міжнародного права. – 2002. – № 1. – С. 12–24.

55. Крылов Н.Б. Правотворческая деятельность международных организаций / Н.Б. Крылов – М.: Наука, 1988. – 170 с.
56. Кулеба Д.І. Участь України в міжнародних організаціях. Правова теорія і практика : монографія / Д.І. Кулеба / О.В. Задорожній (наук. ред.); КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин. – К.: Промені, 2007. – 310 с.
57. Ломагин Н.А. Международные организации: теория и практика деятельности. Учеб. пособие / Н.А. Ломагин – СПб: Изд-во Санкт-Петербургского университета, 1999. – 192 с.
58. McCloskey W. Tax Administrations and International Cooperation [Электронный ресурс] / McCloskey W. – 11 p. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN006515.pdf>
59. Моравецкий В. Функции международной организации / В. Моравецкий Пер. с польского. Под ред. и вступ. статья Г.И. Морозова. – М.: Прогресс, 1976. – 384 с.
60. Муравьев В.И. Международные организации – специфические субъекты международного права: учеб. пособие [для студ. спец. 06.01] / В.И. Муравьев / КГУ им. Т.Г. Шевченко. – К., 1990. – 72 с.
61. Шibaева Е.А. Право международных организаций: вопросы теории / Е.А. Шibaева – М.: Междунар.отношения, 1986. – 159 с.
62. Шахматъев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А.А. Шахматъев // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24–31
63. Дис тимченка
64. Безбородов Ю.С. Роль норм мягкого права в международно-правовом регулировании / Ю.С. Безбородов // Международное публичное и частное право. – 2004. – № 6. – С. 3–6.
65. Шахматъев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А.А. Шахматъев // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24–31
66. Вельяминов Г.М. Международное экономическое право и процесс (Академический курс): Учебник / Вельяминов Г.М. – М.: Волперс Клувер, 2004. – 496 с.

67. Ломагин Н.А. Международные организации: теория и практика деятельности. Учеб. пособие / Н.А. Ломагин – СПб: Изд-во Санкт-Петербургского университета, 1999. – 192 с.
68. Техническое примечание № 1: Выдвинутые предложения по укреплению международного сотрудничества в налоговых вопросах. Док. A/AC.257/27/Add.1 от 20 сентября 2001 г. [Электронный ресурс]. – 13 с. – Режим доступа: [http://www.un.org/russian/conferen/ffd/docs/aac257\\_27a1.pdf](http://www.un.org/russian/conferen/ffd/docs/aac257_27a1.pdf)
69. Киевец О. Роль международных специализированных организаций по борьбе с отмыванием денег (на примере FATF) / О. Киевец // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 7. – С. 79–81
70. Борисов К.Г. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств / К.Г. Борисов // Московский журнал международного права. – 1999. – №4. – С. 42–47.
71. Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Док. ST/ESA/PAD/SER.E/21. – Нью-Йорк: Издательство ООН, 2001 [Электронный ресурс]. – XXIII, 366 с. – Режим доступа: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N00/676/67/IMG/N0067667.pdf?OpenElement>
72. Веральский М. Проблемы международного финансового права / М. Веральский // Советское государство и право. – 1967. – № 1. – С. 63–68
73. Kusters B. The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments [Электронный ресурс] / Kusters B. // Asian-Pacific Tax Bulletin. – January/February 2004. – P.4–11. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNPAN/UNPAN014878.pdf>
74. McIntyre, Michel J. Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review [Электронный ресурс] / McIntyre, Michel J. – 9 p. – Режим доступа: [http://www.michielse.com/files/mcintyre\\_intl\\_cooperation.pdf](http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf)
75. Сотрудничество по линии Юг-Юг в области международных инвестиционных соглашений [Электронный ресурс]. – Нью-Йорк-Женева: Издательство ООН, 2005. – XII, 94 с. – Режим доступа: <http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N00/676/67/IMG/N0067667.pdf?OpenElement>

76 Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс) / И.И. Кучеров: Учебник. – М.: ЗАО «ОрИнфоР», 2007. – 452 с.

77 McCloskey W. Tax Administrations and International Cooperation [Электронный ресурс] / McCloskey W. – 11 p. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN006515.pdf>

78 Шибаева Е.А. Право международных организаций: вопросы теории / Е.А. Шибаева – М.: Междунар.отношения, 1986. – 159 с.

79 Шестакова Е.В. О роли так называемого “модельного законодательства” в международной практике / Е.В. Шестакова // Московский журнал международного права. – 2006. – № 4. – С. 211–235

<sup>80</sup> Кулеба Д.І. Участь України в міжнародних організаціях. Правова теорія і практика : монографія / Д.І. Кулеба / О.В. Задорожній (наук. ред.); КНУ ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин. – К.: Проміні, 2007. – 310 с.

67.<sup>81</sup> Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Czerwiec 1998. Wersja skrocona. Komitet Spraw Podatkowych OECD. Copyring by Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. Z o.o., 2000 r.

68.

69.<sup>82</sup> Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977

70.

71.<sup>83</sup> Угода між урядами держав-учасників СНД “Про узгодження принципів податкової політики” від 13 березня 1992 р. // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua)

72.

73.<sup>84</sup> Протокол Про уніфікацію підходу і укладення угод про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна від 15.05.1992 // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua)

74.

75.<sup>85</sup> Ростов Є.Ф. Економіка країн світу. Довідник. – К.: Картографія, 1998. – 383 с.



76.

77.<sup>86</sup> Економіка зарубіжних країн: Підручник. / А.С. Філіпченко, В.А. Вергун, І.В. Бураківський та ін. – К.: Либідь, 1998. – 416 с.

78.

79.<sup>87</sup> Угода між СРСР та Алжиром про усунення подвійного оподаткування повітряних перевезень від 1988 р. Сборник международных договоров СССР. Выпуск XLV. – М.: Международные отношения, 1991.

80.

81.<sup>88</sup> Угода між державами-учасниками Співдружності Незалежних Держав про співробітництво і взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства і боротьби із порушеннями у цій сфері від 4 червня 1999 р. // Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. № 2(32). С. 48-53.

82.

89. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно від 14 травня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75295&cat\\_id=74990&ctime=119496369992](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75295&cat_id=74990&ctime=119496369992)

90. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 20 травня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75083&cat\\_id=74988&ctime=1194961813393](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75083&cat_id=74988&ctime=1194961813393)

91. Конвенція між Урядом України і 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 від 10 лютого 1993 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75234&cat\\_id=74988&ctime=1194956503037](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75234&cat_id=74988&ctime=1194956503037)

92. Конвенція між Урядом України і Урядом Федеративної Республіки Бразилія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 16 січня 2002 р. [Електронний

ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75115&cat\\_id=74988&ctime=1194963068447](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75115&cat_id=74988&ctime=1194963068447)

93. Угода між Урядом України і Урядом Соціалістичної Республіки В'єтнам про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал від 8 квітня 1996 р. [Електронний

ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75303&cat\\_id=74990&ctime=1194963646834](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75303&cat_id=74990&ctime=1194963646834)

94. Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал від 26 листопада 2003 р. [Електронний ресурс] –

Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75069&cat\\_id=74988&ctime=1194963365892](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75069&cat_id=74988&ctime=1194963365892)

95. Конвенція між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 10 травня 1996 р. [Електронний ресурс] –

– Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75075&cat\\_id=74988&ctime=1194956904896](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75075&cat_id=74988&ctime=1194956904896)

96. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Норвегія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно від 7 серпня 1996 р. [Електронний ресурс] –

– Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75226&cat\\_id=74988&ctime=1194956855030](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75226&cat_id=74988&ctime=1194956855030)

97. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 11 квітня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим

доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75305&cat\\_id=74990&ctime=1194963673161](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75305&cat_id=74990&ctime=1194963673161)

98. Конвенція між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень від 26 лютого 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу:

[http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75103&cat\\_id=74988&ctime=1194962501340](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75103&cat_id=74988&ctime=1194962501340)

99. Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна від 4 березня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу:

[http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75107&cat\\_id=74988&ctime=1194956802127](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75107&cat_id=74988&ctime=1194956802127)

100. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 24 жовтня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75129&cat\\_id=74988&ctime=1194956680406](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75129&cat_id=74988&ctime=1194956680406)

101. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків на доходи і майно від 24 грудня 1993 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75299&cat\\_id=74990&ctime=1194963502457](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75299&cat_id=74990&ctime=1194963502457)

102. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 4. – Ст. 28

103. Угода між Урядом України і Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 27 листопада 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75277&cat\\_id=74990&ctime=1194963784313](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75277&cat_id=74990&ctime=1194963784313)

104. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 4 березня 1994 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75141&cat\\_id=74988&ctime=1194956540855](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75141&cat_id=74988&ctime=1194956540855)

105. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховних Ради. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356

106. Соглашение между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Малайзии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 31 июля 1987 г. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75283&cat\\_id=74990&ctime=1194963469790](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75283&cat_id=74990&ctime=1194963469790)

107. Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 22 травня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75301&cat\\_id=74990&ctime=1194963729800](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75301&cat_id=74990&ctime=1194963729800)

108. Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень від 15 серпня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75232&cat\\_id=74988&ctime=1194956627154](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75232&cat_id=74988&ctime=1194956627154)

109. Конвенція між Урядом Республіки Австрія і Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 16 жовтня 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75222&cat\\_id=74988&ctime=1194962697417](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75222&cat_id=74988&ctime=1194962697417)

110. Конвенція між Урядом України і Урядом Грузії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно від 14 лютого 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75079&cat\\_id=74988&ctime=1194962469010](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75079&cat_id=74988&ctime=1194962469010)

111. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 5 березня 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75174&cat\\_id=74988&ctime=1194956828291](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75174&cat_id=74988&ctime=1194956828291)

112. Угода між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків від 8 лютого 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75279&cat\\_id=74990&ctime=1194963557714](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75279&cat_id=74990&ctime=1194963557714)

113. Угода між Урядом України і Урядом Сирійської Арабської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 5 червня 2003 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=59293&cat\\_id=74990&ctime=1194964230074](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=59293&cat_id=74990&ctime=1194964230074)

114. Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 19 травня 1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75073&cat\\_id=74988&ctime=1194956598259](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75073&cat_id=74988&ctime=1194956598259)

115. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради. – 2003. – № 37. – Ст. 308

---

116. Конвенція між Урядом України і Урядом Грецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 6 листопада 2000 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75077&cat\\_id=74988&ctime=1194962955901](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75077&cat_id=74988&ctime=1194962955901)

117. Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Урядом Південно-Африканської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи від 28 серпня 2003 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75071&cat\\_id=74988&ctime=1194956377465](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75071&cat_id=74988&ctime=1194956377465)

118. Конвенція між урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 30 січня 1997 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=75200&cat\\_id=74988&ctime=1194961960553](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=75200&cat_id=74988&ctime=1194961960553)