ЗМІСТ

ВСТУП……..……3

Розділ 1. Становлення міжнародного співробітництва держав в сфері оподаткування

1.1. Передумови об’єднання держав для регулювання податкових відносин……7

1.2. Уникнення подвійного оподаткування як основний метод створення спільного податкового механізму……21

Висновки до першого розділу.

Розділ 2. Суб’єкти міжнародно-правового регулювання в сфері оподаткування та характеристика їх договірних відносин.

2.1. Інституційний механізм міжнародно-правового регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування……..35

2.2. Нормативне-правове регулювання відносин, що виникають в процесі оподаткування……47

Висновки до другого розділу

Розділ 3. Участь України у міжнародно-правовому співробітництві держав у сфері оподаткування.

3.1. Виконання Україною міжнародно-правових зобов’язань у сфері оподаткування……58

3.2. Світовий податковий план BEPS та його зв'язок з податковою реформою України……...71

Висновки до третього розділу.

ВИСНОВКИ……..…….85

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……....90

ДОДАТКИ……101

ВСТУП

Без сумніву, тема міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування є актуальною, а роль податків постійно зростаюча. Існування та подальший розвиток кожної самостійної держави прямо залежить від податкових надходжень до бюджету, адже складовою частиною державного бюджету кожної держави є – сплачені податки громадянами країни та суб'єктами господарювання. Актуальність теми дослідження в даній роботі обґрунтовується шляхом критичного аналізу та порівнянням з відомими підходами держав до розв'язання проблем, котрі існують у сфері оподаткування.

Будуючи національну систему оподаткування важливо враховувати інтереси та вплив інших держав для запобігання виникненню колізій та прогалин за результатом взаємозв'язку національних правил оподаткування різних держав. Це важливо, адже за рахунок бюджетних коштів фінансуються необхідні суспільні блага цивільного населення.

Так, суспільні відносини у сфері оподаткування не стоять на одному місці, вони весь час розвиваються, тому з року в рік з'являються глобальні проблеми в сфері оподаткування, наслідком яких є зменшення податкових надходжень до бюджетів окремих держав. Порушення міжнародних угод, велика кількість суспільно-небезпечних діянь, зокрема таких злочинів, як несплата податків і «відмивання доходу», прогалини в національному законодавстві країн, відсутність єдиної спільної політики держав та інші негативні чинники в сфері оподаткування зумовлюють світову економічну кризу, що негативно впливає на розвиток кожної держави. За таких обставин, є потреба у тісному співробітництві держав у напрямку вирішення податкових питань та подальшого розвитку такого співробітництва.

Мета дослідження присвячена основним викликам та стратегічним завданням, що покликані забезпечити економічне зростання та подолання міжнародної кризи, що сприятиме єдності у спільній податковій діяльності. Основна мета даної роботи покликана на встановлення стану розвитку

міжнародно-правового співробітництва держав у сфері оподаткування, який присутній на сьогоднішній день та виявлення причин існування певних перепон, які стоять на шляху до такого розвитку. Також, до мети дослідження належить виявлення напрямків та можливостей вдосконалення механізму міжнародно-правового співробітництва держав з питань оподаткування, враховуючи нинішні прогалини у законодавствах держав та відсутності прагнення окремих держав співпрацювати на міжнародній арені.

Об’єктом дослідження даної роботи виступає неналагоджений процес взаємодії держав у сфері оподаткування, який породив на сьогоднішній день ряд проблемних питань, вирішення яких залежить лише від прагнення та вкладу держав у розвиток правового регулювання міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування. Об'єкт дослідження дає змогу розмежувати податкову компетенцію держав та міждержавних урядових організацій у сфері оподаткування. Об'єктом дослідження даної роботи виступають суспільні відносини, що виникають під час співробітництва та взаємодії держав у сфері оподаткування, а також розгляд всіх видів взаємозв’язків предмета дослідження, особливо взаємозв'язок основних форм та засобів міжнародно-правового співробітництва держав у сфері оподаткування.

Методами дослідження виступають неоднорідні способи набуття достовірних наукових знань, умінь та практичних навичок, метою яких виступає охоплення різних напрямків впливу на суспільні відносини, котрі наявні під час взаємодії держав у сфері оподаткування. Методологічну основу дослідження складають підходи, що дозволили забезпечити об’єктивний аналіз досліджуваного предмету. З урахуванням специфіки теми, мети і завдань дослідження використовувались такі методи:

1. Історичний метод, що висвітлив етапи розвитку міжнародно-правового співробітництва держав у сфері оподаткування;

2. Метод групування відображає логічні узагальнення, оцінку ризиків розвитку правового регулювання міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування;

3. Функціональний та структурний методи дозволили проаналізувати особливості роботи суверенітету держав у сфері оподаткування, зокрема виявити значущість внутрішніх та міжнародних законодавчих актів. Також, передбачені методи дослідження допомогли повно відтворити внесок інституційного механізму правового регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування;

4. Аналіз, синтез та класифікація обумовили порівняльний та економічний аналіз становлення, розвитку та невід´ємних елементів взаємодії держав у сфері податків. Розгляд функціонування та основних моделей міжнародного співробітництва держав.

5. SWOT- аналіз. Метод, який оцінює внутрішні та зовнішні фактори, що здійснюють вплив на розвиток міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування. Особливість цього методу полягає в тому, що він надає змогу оцінити сильні та слабкі сторони справи, підприємства, ринку, взаємовідносин, а також знайти нові ймовірні можливості міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування.

Завдання дослідження визначаються поставленою метою і являють собою конкретні послідовні шляхи вирішення проблем та висвітлення наступних аспектів:

1. Дослідити етапи історичного розвитку єдиної діяльності держав у сфері оподаткування, в тому числі чинники, що зумовили самостійні державні формування співпрацювати;

2. Відобразити внесок інституційного механізму правового регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема їх законодавчих актів;

3. Розкрити теоретичні засади та моделі міжнародного співробітництва держав в рамках податкових відносин;

4. Визначити фактори розвитку міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування та можливі ризики їх ліквідації;

5. Надати оцінку наявним перепонам, що стоять на шляху інтеграції державам, що розвиваються сталих міжнародних інструментів у сфері оподаткування;

6. Визначити вклад України у спільну діяльність держав у сфері міжнародного оподаткування;

7. Проаналізувати договори України про уникнення подвійного оподаткування, як найбільш поширений вид міждержавних угод у сфері оподаткування;

Практичне значення отриманих результатів було обумовлено проходженням виробничої практики в Товаристві з обмеженою відповідальністю «Київська фінансово правова компанія» (код ЄДРПОУ – 40174132), основний вид діяльності якого є діяльність у сфері права (код КВЕД – 69.10). Товариством була надана можливість отримати дійсну інформацію про досягнутий рівень розвитку спільної діяльності держав щодо міжнародно-правового регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема про джерела досліджуваного об’єкту, що послугували обґрунтуванням наведених тверджень, а також про методи та моделі міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування їх можливі ризики та оцінку потреби і перспективи даного співробітництва.

Крім цього, за результатом проходження виробничої практики виявилась можливість висвітлити в даній роботі оцінку потреби в існуванні та розвитку правового інституту міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, вивчення джерел правового напрямку, історичного досвіду формування спільної співпраці держав, зокрема можливі ризики допущення повторних помилок, а також перспективи спрощення вчинення спільних дій на міжнародній площині.

Розділ 1 Становлення міжнародного співробітництва держав в сфері оподаткування

1.1. Передумови об'єднання держав для регулювання податкових відносин.

Для всебічного розгляду становлення міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування та їх подальшого розвитку слід звернути увагу на історичні аспекти, що спричинили потребу в податкових міжнародних союзах, а також розкрити понятійний апарат податку, зокрема висвітлити його роль в якості важеля становлення та економічної підтримки існування кожної держави.

Нормативно-правові акти українського законодавства надають роз'яснення поняття податку та наводять структурну будову податкової системи України. Так, відповідно до статті 6 Податкового кодексу України податок – це обов'язковий платіж, який справляється фізичними особами, суб'єктами господарювання, в тому числі самозайнятими особами, тобто платниками податків, до відповідних бюджетних формувань держави. Особлива риса податків є те, що розмір податку, спосіб та часові рамки їх сплати встановлена на законодавчому рівні, що робить виконання податкових зобов'язань зрозумілим. Зокрема, положеннями Податкового кодексу встановлені складові податкової системи країни, що складається з місцевих, загальнодержавних податків та зборів [79].

Як вже зазначалось, переважна частина доходів бюджету в західних країнах формується за рахунок податків, що становлять близько 90% надходжень на центральному та 70% на місцевому рівні [5].

Саме так, наведений принцип формування державного бюджету виступає підґрунтям публічного управління кожної самостійної держави, зокрема для підтвердження даного твердження слід навести приклад формування державного бюджету зарубіжних країн.

Наприклад, основна частина Великобританії складається та формується за рахунок сплачених громадянами податків. Таким чином майже 90% державних формувань Великобританії складають податкові надходження. На

територіальній юрисдикції Франції велику роль формування державного бюджету відіграють податки, що сплачуються суб'єктами господарювання зі здійсненням підприємницької діяльності, а також прямі і непрямі податки. Майже половина державного бюджету Франції складається з податку на доходи фізичних осіб та з податку на прибуток підприємства. Очевидно, що серед непрямих податків значне місце посідає податок на додану вартість. Японія відрізняється від інших держав, що займають значне місце на міжнародній арені формуванням коштів державного бюджету за рахунок діяльності органів державної влади. Така діяльність обумовлена здачею в оренду державних та комунальних об'єктів нерухомості. Однак, все ж таки основним джерелом наповнення державного бюджету Японії є податок на прибуток [73].

Стає зрозуміло, що основні джерела надходження до державного бюджету різних країн становлять податкові надходження. Це реалії формування державних бюджетів сьогодення, але таке суспільне явище як формування майна держави знайшло своє відродження ще в часи становлення суспільства та перших державних формувань. Думка правознавців щодо теорії виникнення податку розходиться на тих, хто пов'язує виникнення податку із заснуванням державних формувань та подальше їх функціонування, а інші вважають, що податок виникає з моменту введення грошей у внутрішній обіг країни.

Слід виокремити період 18 століття, який закріпив нові принципи податкової системи. Так, видатний економіст Адам Сміт привів податкову систему до принципів, які сприяють економічному розвитку держави. З основоположних ідей наукової роботи Адама вбачається помилкове твердження громадян, котрі впевнені, що платник податків прирівнюється до раба. Адам неодноразово наголошував, що люди сплачують податки лише за власною волею. Такі нововведення допомогли віднайти наступні напрямки роботи, які залишаються актуальними і на сьогоднішній день:

1. Принцип зручності, який полягав у сплаті податків в найбільш зручній формі для платника податку, що дозволяла витрачати мінімум часу та зусиль;

2. Принцип розумності, який полягає в утриманні податків з людей по мірі розумності та допустимості. Даний принцип передбачав накладення податкового вантажу на громадян, керуючись за індивідуальним критерієм, тобто кожен громадянин сплачує податок пропорційно до своїх можливостей. Прикладом принципу розумності слугує сучасний податок на доходи фізичних осіб;

3. Принцип економії, який передбачав інші джерела надходжень до державних бюджетів на відміну від податків.

4. Принцип визначеності, який полягав у встановленні фіксованих ставок податку, часу сплати, форми та способи платежів, які повинні бути прозорими та зрозумілими для платників податків [33].

Постає питання що саме послугувало виникненню податку. Досліджуючи історичні аспекти виникнення податку, ми остаточно впевнились, що поява податку тісно пов'язана із зародженням перших державних формувань. Яскравим прикладом може слугувати розвиток держав Стародавнього світу, де податок відігравав роль важеля, завдяки якому закріплювалась залежність певних народів і держав. Початковою формою податку виступав «Податок завойованих», який накладався на підкорені народи і обумовлювався обов'язком завойованої держави сплачувати кошти, виражаючи свою повну залежність [67].

Отримані податки в основному виділялись на забезпечення армії та інші чинники, що сприяли економічному функціонуванню країн. Податки сплачувались лише під час воєнних дій, які відбувались майже постійно. Пізніше, з розвитком передбаченої податкової системи, податки справлялись не тільки переможеними народами, а і всіма громадянами держави. Думка правознавця Сирила Паркинсона повністю підкреслює досліджуваний випадок – «История налогов в широком смысле – это история войн, история того, как военные налоги остаются в силе после войны» [7].

Перші форми податків використовувались як засіб утримання держави та її воєнної сили. Податок як основний елемент податкової системи є однією з

ключових умов існування та розвитку економічної і соціальної політики будь-якої сучасної держави, оскільки досліджувана економічна категорія надає можливість уряду країни здійснювати регулятивний вплив на розвиток відносин у сфері виробництва, розподілу і перерозподілу матеріальних благ, зокрема формування власних фінансових можливостей для задоволення потреб суспільства. За таких обставин, з моменту існування перших державних формувань податки є необхідною ланкою економічних відносин суспільства.

Податок є головним інструментом вдосконалення публічної системи управління державою, тому вказаний інструмент потребує постійного, оперативного та якісного регулювання з боку кожної самостійної держави. З урахуванням вищенаведеного, держави об'єднують свої сили для подолання перешкод, які стоять на шляху формування якісного механізму фінансування як держави, так і всього суспільства. Приклад організованої податкової системи припадає на часи функціонування Римської Імперії, державна політика якої відображала такі податкові важелі, як акциз, фіскал, ценз, відкупник [6].

Зокрема, на магістратів Римської Імперії покладались обов'язки щодо забезпечення належного функціонування державного апарату. Правовий статус магістратів вважався почесним та обумовлювався безоплатною державною діяльністю служителями народу, що покликана реалізовувати першочергові функції держави. На превеликий жаль, сучасний досягнутий рівень правового регулювання публічного управління державним апаратом, враховуючи правовий статус державних службовців та їх діяльність, протилежний.

В Римській Імперії податки справлялись громадянами від визначеного розміру майна, відомості про яке вносились в декларації про майновий стан. Таким чином, ще з часів функціонування Римської Імперії існувала податкова система, принципи якої схожі на податкові системи багатьох сучасних держав [51].

Яскравим прикладом необхідності міжнародного співробітництві держав у сфері податкових відносин виступає Київська Русь, особливо податкова політика держави під час правління Петра Першого. Саме цей приклад

відображає економічний стан держав у середньовіччі, що обумовлювався потребою збагачення регіональних та місцевих бюджетів для зростання економічного стану держави, будівництва міст, підтримання боєздатності армії та інших необхідних благ суспільства. Петро Перший розумів, що податки є основним джерелом надходжень до державного бюджету, тому почав обкладати податками «усіх та з усього». Одним із золотих правил підтримання економічного рівня держави Петра Першого виступало наступне твердження: «Вимагай неможливого, щоб отримати найбільше з можливого» [84].

Вже існуючі поземельний та прибутковий податки були доповнені багатьма іншими, що послугувало додатковим навантаженням громадян зі сплати податків. Результатом агресивної політики Петра Першого стали спроби громадян уникнути тяжкий податковий тягар, через що останні почали інвестувати російське золото до Голландії, Англії та Франції. Щоб запобігти втечі національного капіталу Петро Перший видав указ про введення митного режиму, який полягав у сплаті встановлених зборів за пересування російського золота за межі Київської Русі. Введення митного режиму запровадив жорстоку систему митного контролю, через який експорт будь-яких товарів виявився неможливим [77].

Встановленням митного режиму, Петро Перший захистив внутрішній ринок від іноземних конкурентів чим зупинив міжнародну торгівлю між країнами, що погіршило стан як національних платників податків так і нерезидентів. Реформування податкової політики лише ускладнило механізм податкової системи, адже через такі негативні чинники, як запровадження нових видів податку, великий обсяг податкового навантаження, закритий внутрішній ринок, громадяни були обмеженні в здійсненні торгової діяльності, зокрема інвестування в іноземні об’єкти виробництва було неможливим.

Із введенням митного режиму Петро Перший розірвав усі договірні відносини з сусідніми країнами, що спричинило повну ліквідацію міждержавного вільного руху капіталу, що означало відсутність змоги залучати іноземні інвестиції.

За таких обставин, правителем був упущений ряд умов формування конкурентоспроможної податкової політики держави на міжнародній арені, а саме узгодження та уніфікації внутрішньої податкової системи та політики з іншими державними формуваннями. Так, процес гармонізації є основоположною будовою прозорої податкової системи [53].

Єдиний підхід до формування основних елементів податкової системи дозволяє протистояти податковій злочинності, відтоку капіталів з країни, сприяє ефективній співпраці у різних галузях економіки. Враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків, надзвичайно важливо створити умови для злагодженої роботи кожного механізму національної податкової системи.

В Стародавні часи голови держав не піклувались щодо лібералізації податкової системи, через що у всесвітній історії нерідко зустрічаються випадки, коли навантажений податками народ здійснював повстання і бунти. Випадки про народні повстання через податкове удушення главами держав знаходять своє відображення в історії єврейського народу. Населення євреїв завжди уступало іншим народам за критерієм кількості, але пропри низький рівень населення, вони здійснювали великий вплив на розвиток культури, держави та всього суспільства в цілому [63].

З історичних джерел вбачається постійне опротестування народу проти податкового рабства, розпочинаючи народними повстаннями, що поступово перетворювалось у податкову війну. Всі згадують про царя Соломона, як мудрого правителя, якому підкорювались звіри, духи і птиці. Насправді, за період правління третього царя Ізраїлю держава відчула найвищий рівень розвитку. Цар Соломон займав трон протягом сорока років, він був досвідченим дипломатом, будівельником і торговцем. Цар Соломон запобігавши війнам, закріпивши південні межі країни, підтримуючи договірні стосунки з країнами-сусідами, перетворив велику державу в економічно розвинену, яка посідала впливове місце на міжнародній арені [55].

Проте, Цар Соломон допустив помилки, які знайшли своє відтворення після його смерті, внаслідок яких велика держава розділилась на велику кількість маленьких державних формувань. Причини допущення вказаних помилок містились в спокусах Царя Соломона, а саме в його пристрасті до багатства. За рахунок сплачених податків, Цар Соломон утримував майже одну тисячу жінок, зокрема на сплачені кошти був возведений Єрусалим, Перший Єрусалимський Храм та окремі містечка, що належали до його царства.

Процедура успадкування посади глави держави передбачала зустріч сина Царя Соломона Ровоама у місті Шхем, призначеної Ісусом, як зустріч майбутнього царя з главами племен. Мета зустрічі полягала у розгляді впровадження нової податкової політики майбутнього глави держави, відповідно про що, глави племен прохали Ровоама послабити податкове удушення накладеного його батьком.

Однак, Ровоаму знадобився час для розгляду звернення глав племен і прийняття відповідного рішення. Ровоаму радили старійшини задовольнити вимоги представників племен, проте, Ровоам наголосив, що рівень повинностей зросте вдвічі, а хто не буде їх сплачувати, той буде покараний. Зазначена відповідь послугувала податковому бунту племен, адже глави племен були обурені та здивовані прийнятим рішенням нового глави держави.

Громадяни Єрусалиму розуміли, що посилений податковий тягар буде неможливо утримати, тому було прийнято рішення позбавити Ровоама права управляти державою. Після повалення нововиявленого царя, племенами було дозволено Ровоаму жити в Першому Єрусалимському Храмі, побудований його батьком.

Замешканий Цар здійснив декілька спроб подолати народне повстання, одна з яких передбачала зустріч податкового представника з народом, наслідком чого податковий представник зазнав тілесних ушкоджень, що слугувало повідомленням роздратованого народу про відсутність намірів дійти до консенсусу. Ровоам розпочав здійснювати правління Єрусалимом, однак пізніше, через незадоволення громадян податковою політикою царя, країна

розділилась на маленькі державні формування, шукаючи нових територій та власного фіскального суверенітету [25].

Через розпад великої та могутньої держави на чисельні маленькі територіальні одиниці, розпочались великі економічні війни метою яких було закріплення авторитету на міжнародній арені, а також розширення меж території держави, приз якої мав вигляд сплаченої данини завойованих народів. В той час Ровоам здійснював правління маленьким містечком, яке знаходилось в провінції під назвою – Іудея.

Через неспроможність відігравати роль великої оборонної держави, Іудеє сплачувала повинності всім правителям від яких з'являлась погроза завоювання народу, що лише притримувало розвиток держави. На той період, територія Іудеї розподілялась між двома могутніми країнами Ассирією та Єгиптом, до яких приєднувались самостійні державні формування.

Кожен народ розумів, що приєднання до Ассирії чи Єгипту обумовлювалось цілковитою підпорядкованістю або знищенням народу, тому кожне державне формування, що не мало чисельну боєздатну армію були вимушені задовольняти будь-які вимоги зазначених наддержав, в тому числі сплачувати неймовірно великі повинності задля збереження свого власного територіального і політичного суверенітету [16].

У світі глобальних і тяжких війн Ассирія заполонила всі державні формування, окрім Єгипту. Гнів Ассирії досягнув Ізраїльтян, зокрема Цар Ассирії бажав зробити з кожного громадянина Єрусалима власного раба, однак він розумів, що державна політика повинна відповідати писаним законам, тому актуальною була тенденція постійного затвердження нових указів глави Ассирії, за якими народи завойованих державних формувань були зобов'язані сплачувати неймовірну кількість податків, розмір яких викликав лише обурення людей.

Завойовані народи не мали іншого вибору, ніж підкоритися Царю Ассирії та виплачували йому данину протягом п'ятнадцяти років, що призвело до

наступного податкового бунту. Так, у 734 році до н. е. державні формування об'єднались для здійснення народного повстання, однак спроба звергнути податковий режим мала наслідком поразки народу Ізраїлю. Гнів царя не мав меж, повержених повстанців, які боролися за податкову незалежність було взято до полону, а після знищено, їх досі кличуть – «Загублені племена Ізраїлю».

Історія тих часів описується наступним твердженням: «Зникли загублені племена, які були поборені за податкову незалежність». Податкова історія жителів Єрусалиму вказує на важливий чинник, за яким й сьогодні голови держав повинні не лише переслідувати цілі збагачення державного бюджету, а й враховувати інтереси своїх громадян, надаючи їм змогу здійснювати підприємницьку діяльність, зокрема намагатись послаблювати податкове навантаження, що дозволить розробити правильну та функціонуючу податкову систему, яка створює економічний ґрунт держави [10].

Ще одним яскравим прикладом податкового бунту слугує відомий соляний бунт, що представляє собою реакцію громадян Російської Імперії на податкову реформу, яка відбулась в 1648 році. Соляний бунт виступає прикладом зловживання представниками влади щодо встановлення податкових ставок і процедур збирання податків. У 1646 році на території Російської Імперії був введений митний податок на імпорт солі, внаслідок чого національний рівень цін на сіль піднявся втричі.

Як наводилось вище, мета митного податку на імпорт солі була обумовлена поповненням державного бюджету. Більшість купців відмовились від поставки солі на територію Російської Імперії, через що основна маса громадян опинилися не в змозі її придбати. На той час, сіль відгравала важливу роль консерванта, який дозволяв запасати великі обсяги продуктів. Через невигідне положення перевізників, сіль припинила бути доступною для громадян, що погрожувало голодом для більшої частини населення [46].

Через незадовільний стан громадян уряд Російської Імперії скасував митний податок на сіль та вже пізніше, оскільки не було досягнуто головних цілей сольового податку, урядом держави були введені окремі податки на

слободу, від яких в першу чергу постраждали торговці. Обурені поодинокі громадяни збирались у великі натовпи та виступали проти безчинства бояр, серед яких найголовнішим ініціатором посиленого податкового навантаження був боярин Морозов.

Сольовий бунт повільно набирав оберти, обурені громадяни збиралися мирно під головними воротами Москви, очікуючи дев'ятнадцятирічного Царя Алексія щоб передати йому скаргу з детальним описом щодо корупційних дій бояр та з проханням припинити безмежне податкове поборення громадян.

Проте, Цар проігнорував звернення натовпу, приказавши стрільцям розігнати незадоволених людей, а ініціаторів народного зібрання арештувати. Пізніше, коли Цар Алексій направлявся до Сретенського монастиря, натовп обурених громадян здійснили напад на главу держави, відтіснивши стрільців та захопивши коней.

Це було вперше, коли Цар Алексій зустрівся зі своїм народом віч на віч, але будучи оточеним громадянами Цар Алексій тримався гідно, прийнявши скаргу, він пообіцяв виконати всі зазначені вимоги. Зміст скарги містив вимоги за якими Цар Алексій повинен був негайно видати корупціонерів та викрадачів державного майна, тобто бояр на розтерзання народу і, в першу чергу, видати боярина Морозова.

На той час кожен громадянин Російської Імперії звинувачував боярина Морозова у неправді, насильстві та ініціюванні щодо встановлення нових та збільшення вже існуючих податкових ставок, які позбавляли людей можливості утримувати себе і свою родину. Боярин Морозов був найбагатшим землеволодарем країни, який для збільшення надходжень до державного бюджету скоротив заробітну плату державним службовцям, через що останнім залишалось лише вчиняти корупційні злочини.

Про народний бунт одразу стало відомо європейським дворам, що послугувало стрільцям приєднатись до громадського повстання для нападу на будинок Морозова, однак останньому вдалося втекти. Цар Алексій, злякавшись

народного повстання, підписав невелику кількість приказів, за якими деяких бояр привели до казні, до числа яких не входив боярин Морозов.

Як розповідає історія, Цар Алексій вийшов до народу з проханням помилувати боярина Морозова, адже Цар ніяк не міг допустити спричинення шкоди своєму дядькові. Так, за проханням глави держави народним повстанням було помилувано боярина Морозова, наслідком чого його було відправлено до Кирило-Бєлозерського монастиря.

За великою перемогою народного повстання було проведено земський собор, який постановив, що для створення податкового справного механізму держави потребується розробити єдиний і універсальний кодекс законів. Для відтворення бажаних та запланованих цілей була створена спеціальна комісія.

Так, до 1649 року певні правила, регламентації, укази та закони оприлюднювались представниками державних органів на площах в усній формі. Пізніше з'явився перший печатний збірник законів «Соборное уложение», що стримував та в деяких випадках унеможливлював вчинення корупційних злочинів державними службовцями [3].

Потужним стимулом розвитку міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування послугувало поступове розширення меж і обсягів міжнародної торгівлі.

У стародавньому Римі за право здійснення міждержавних перевезень сплачувався податок, який мав назву «Торгове мито». З розвитком поділу праці та розширенням меж країн податкова система кожної держави збагачувалась новими об'єктами оподаткування та платниками податків.

Як вже було досліджено, до часів середньовіччя об'єктом оподаткування виступав лише воєнний податок, проте пізніше почали з'являтись нові об'єкти оподаткування, що знаходять своє відображення по причинам появи певних матеріальних благ таких, як виробництво товарів, внутрішня та зовнішня торгівля, будівництво, зокрема введення в обіг нових видів продукції обумовлював вільний рух капіталу за межі держави [48].

Проте, за наслідками глобалізації торгівлі розвивається податкова система кожної держави, збагачуючись різноманітними об’єктами оподаткування, навіть які передбачали сплату податку у випадку перевищення запланованих розмірів побудованого будинку, який досі згадують як «Податок на повітря» чи «Подимний податок».

Також, слід відокремити етап розвитку податкової системи, який припадає на дев’ятнадцяте сторіччя. Даний період був пов'язаний зі стрімким розвитком економіки, за яким слугував великий рівень обігу цінностей між суб’єктами господарювання. З розвитком підприємництва з’явилися податки на статутний капітал підприємства та фінансових операцій, які здійснюються суб’єктами господарювання.

Майже кожен рік вчені-економісти вивчають рівень розвитку податкової системи кожної країни, відповідно про що складають відповідні рейтинги та міжнародні звіти. Як в Україні, так і в країнах Європейського Союзу податкова система вважається одним із найважчих суспільних механізмів, розвиток якого потребує створення сучасних елементів, однак як вбачається із зазначених звітів, справного механізму податкового апарату держави ще не створила жодна держава [2].

Такі сумні висновки обумовлені тим, що податкова система з моменту її зародження й досі не перестає формуватися і змінюватись, що змушує кожну державу вносити відповідні зміни до внутрішньої економіки, ринку та національного законодавства.

На сьогоднішній день, держави будують політичні механізми, прирівнюючись до найбільш розвинених держав, приймаючи від них чи навпаки надаючи допомогу державам, що слугує досяганню спільної мети. Перелічені вище чинники слугують для зародження договірних відносин між державами, які покликані для подолання як внутрішніх, так і зовнішніх проблем сфери оподаткування. Вже в двадцятому сторіччі з розвитком світових ринків страхування, медичного обслуговування, будівництва, пенсійного забезпечення з’явився податок на додану вартість.

Для аргументації твердження: «Міжнародна торгівля як чинник, що зумовив появу податку» виступають відносини України з Туреччиною, які припадають на часи після Першої світової війни [4].

Так, зовнішня торгівля в часи розвиненості економіки відіграють велику роль для всього суспільства. Даний випадок відображає зовнішньоекономічні зв'язки України після завершення Першої світової війни, за наслідками якої економіка кожної країни зазнала значних пошкоджень, що послугувало самостійним державам працювати спільно. Географічне положення України і Туреччини надавало змогу для плідного співробітництва держав, зокрема сформувався усталений товарообіг. Займали значне місце економічні відносини країн щодо імпорту і експорту товарів, однак через відсутність правового регулювання вільного руху капіталу між державами розповсюдились такі суспільно-небезпечні діяння, як перевезення емігрантів, контрабанда, відмивання грошей та умисна несплата податків.

Тому, для уникнення міжнародних злочинів, держави дійшли згоди щодо встановлення загальних правил перетинання міждержавних кордонів, які встановлювали регламент вільного руху капіталу, імпорту та експорту товару. Договірні відносини держав потребували офіційного закріплення, які віднайшли себе в Угоді «Про торгівлю і мореплавство», що виступила першим етапом офіційних і прозорих правил економічного співробітництва держав, зокрема згідно положень даної митною угоди держави домовились надавати одна одній тарифні знижки при ввезенні або вивезенні товару, походження якого є Україна або Туреччина [44].

За таких обставин, ми наголошуємо на обов'язковому міжнародному співробітництві самостійних держав як на підґрунтя формування прозорої податкової системи, придатну до вимог світового співтовариства, зокрема узгодження податкової політики різних держав у сфері оподаткування. З історичного розвитку міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування вбачається вплив інтенсивного процесу глобалізації, яка кидає загрозливі виклики внутрішній економіці кожного державного формування.

Тому, лише спільні дії країн зможуть ліквідувати негативні чинники глобалізації усуваючи торговельні міждержавні межі, чим закріплять будову належного подальшого функціонування зовнішньоекономічної діяльності. Наведений економічний розвиток самостійних держав лише посилював вільний рух капіталу, товарів та послуг не тільки на внутрішньому ринку країни, а й за її межами.

Такий напрямок обумовлювався лише запровадженням таких позитивних економічних інструментів, як залучення іноземних інвестицій, запровадження конкурентоспроможної політики на внутрішніх і зовнішніх ринках, вдосконалення технологій, зокрема в частині комунікаційних засобів взаємозв'язку, а також здійснення господарської діяльності на території іншої держави.

Отже, для запровадження наведених тенденцій у сфері торгівельної економіки держави повинні були сформувати та направляти внутрішній розвиток, враховуючи при цьому вплив та інтереси не тільки країн, що розташовані поруч, а й всієї міжнародної спільноти.

Розділ 1 Становлення міжнародного співробітництва держав в сфері оподаткування

1.2. Уникнення подвійного оподаткування як основний метод створення спільного податкового механізму.

Підґрунтям міжнародних податкових угод між державами виступає модельна Конвенція Організації економічного співробітництва і розвитку «Про податки на доходи і капітал, подарунки і спадщину» (надалі – Конвенція). Положення вказаної Конвенції представляли собою вже сучасний міжнародний договір між державами про уникнення подвійного оподаткування, які роз'яснювали понятійний апарат таких визначень, як податок на прибуток, податок на майно, підприємницька діяльність, підприємство, резидент, компетентний орган, представництво та його види.

Наведений міжнародний законодавчий акт надав правову регламентацію щодо податкових зборів, які стягувались з майна, доходів чи капіталу, зокрема податки на доходи фізичних осіб та будь-які податки які стягуються з фінансових операцій щодо відчуження нерухомих речей.

Країною походження фізичної особи чи суб'єкта господарювання за даною Конвенцією визначалась за місцем проживання фізичної особи чи за місцезнаходженням юридичної особи, зокрема за місцем її управління. Також, критерієм визначення країни походження вважалось місце сплати податків фізичною особою або місце органу до якого зараховуються податки. Конвенцією були наведені випадки подвійного громадянства осіб чи подвійного місцезнаходження суб'єктів господарювання, статус яких визначався наступними критеріями:

1. За взаємною згодою держав про визначення держави до котрої будуть зараховуватись податкові надходження;
2. За місцем звичайного проживання фізичної особи чи за її громадянством або національністю;
3. За місцем постійного проживання фізичної особи або за напрямком життєвих інтересів платника податків.

Вказані критерії щодо визначення країни походження платника податків підпорядковувались принципу сходинки, що означає, якщо неможливо було визначити місце звичайного проживання платника податків, тоді застосовувався критерій визначення громадянства або національності.

Так, платник податків може мати місце проживання чи органи управління в декількох країнах одночасно або не мати постійного місця перебування, наслідком чого виникає суперечність інтересів самостійних держав щодо наявності права оподаткування відповідних доходів платника податків.

Наведена Конвенція надала відповіді на всі поставлені питання, з метою уникнення подвійного оподаткування платник податків зобов'язаний сплатити відповідні податки лише тій державі, резидентом якої він є, або тій державі з якою має більш тісний зв'язок [78].

Критерій громадянства передбачає обов'язок платника податків сплачувати кошти тій державі, громадянином якої він є, навіть, якщо господарська діяльність здійснюється на території іншої держави. Слід наголосити, що самостійні держави вирішують на договірних засадах до чиєї юрисдикції підлягають фізичні особи без громадянства.

Також, наведені критерії визначення місця походження застосовувались до засновників, учасників та представництв суб'єктів господарювання.

Проте, положення міжнародного законодавчого акту містять застереження, що приміщення виготовлення чи зберігання товару не оподатковується та не виступає критерієм визначення походження суб'єкта господарювання. Дія Конвенції «Про податки на доходи і капітал, подарунки і спадщину» поширюється на наступні податки:

Доходи від здійснення операцій об'єктом яких є нерухоме майно;

1. Прибуток, що був отриманий від здійснення господарської діяльності, в тому числі зі здійснення передбаченої діяльності асоційованими підприємствами;
2. Прибуток, що був отриманий від здійснення підприємницької діяльності у сфері повітряного і морського транспортування;

3. Дохід, що обумовлений періодичними платежем, такими як певні відсотки, роялті чи дивіденди;

4. Дохід, що пов'язаний із збільшенням статутного капіталу суб'єкта господарювання та/або збільшенням частки, винагороди учасників такого підприємства.

5. Соціальний прибуток (стипендії, пенсії тощо) [80].

Так, доходи отримані платником податків від здійснення фінансових операцій, об'єктом яких є нерухоме майно, можуть накладатись податком тієї держави на території якої знаходиться нерухоме майно в супереч відношення громадянства платника податків до іншої держави.

Принцип походження товару виступає підставою набуття права самостійної держави щодо оподаткування. Конвенція являє собою затверджений порядок сплати податків з джерел доходів, що належать до юрисдикцій різних держав, що ліквідує можливі їх суперечності щодо права оподаткування.

Існують випадки за якими управління підприємства знаходиться і отримує дохід на території Великобританії, водночас його відокремлений підрозділ функціонує на території Німеччини.

За таких обставин, платнику податків слід розраховувати суму податків, які належать зарахуванню до бюджетних формувань обох країн, відповідно сума яких буде визначатись в залежності від розміру походження отриманого прибутку. Також, коли особа отримує дохід в країні нерезидента, в тому числі отриманий дохід офіційного представництва, філії чи дочірнього підприємства такого суб'єкта господарювання, такий дохід може оподатковуватись за місцем походження прибутку [6].

При цьому оподатковується не весь дохід платника податків, а тільки та частина, яка була отримана на території договірної держави.

Зазначені принципи оподаткування, надані Конвенцією «Про податки на доходи і капітал, подарунки і спадщину», розповсюджуються на операції з морських та повітряних перевезень. Транснаціональні операції з морських чи

повітряних перевезень мають властивості перетинати межі декількох держав, тому для правильного оподаткування зазначених операцій Організацією економічного співробітництва і розвитку були розроблені Положення «Про право на оподаткування з доходу морських і повітряних перевезень та держав, на території яких відбувається управління господарської діяльності».

Передбачені Положення регламентували місце сплати податків, яким вважався порт приписки, тобто основний порт з якого направляється чи приймається товар, а в разі його відсутності місце сплати податків визначалося за принципом походження керуючого морським судном [9].

Також, було розглянуто та прийнято рішення про уникнення подвійного оподаткування до фінансових операцій, що здійснюються асоціаціями. Відповідно до ч. 2 ст. 120 Господарського кодексу України асоційованим підприємством вважається об'єднання договірних окремих підприємств, створене з метою контролю та постійної координацією кожного такого підприємства.

Такий контроль в основному здійснюється шляхом організації підприємницької діяльності у формі централізації управлінських та виробничих функцій всіх асоційованих підприємств, в тому числі об'єднання ресурсів в одне ціле всіх асоційованих підприємств для задоволення власних потреб, що виникають у процесі здійснення господарської діяльності.

Очевидно, що в установчих документах асоційованого суб'єкта господарювання обов'язково повинно бути передбачена господарська асоціація з додатковим позначенням її повноважень, які можуть обумовлюватись забороною втручання у діяльність підприємства або уповноважена представляти інтереси підприємства під час їх взаємодії з органами державної влади. [102].

Також, визначення асоційованого підприємства міститься у наведених Положеннях, які підкреслюють, що асоціація підприємств однієї договірної держави визнається підприємство, до статутного капіталу якого входять кошти чи інше майно нерезидента.

Можна дійти до висновку, що умови здійснення господарської діяльності асоційованим підприємством повинні в корінні вирізнятись від умов здійснення господарської діяльності незалежних один від одного підприємства. У зв'язку з вищенаведеним, прибуток, що був отриманий одним учасником з асоційованого підприємства може включатись до загального отриманого прибутку всього асоційованого підприємства.

До різноманіття видів фінансових операцій, що потребують визначення країни походження належать дивіденди. Правова регламентація оподаткування дивідендів знаходить своє відображення і в національних законодавчих актах. Згідно Податкового кодексу України дивідендами вважаються платежі, що здійснюються суб'єктом господарювання на користь кінцевих бенефіціарних власників такого суб'єкта [79].

Для цілей визначення правової юрисдикцій держав щодо права оподаткування дивідендів були запропоновані принципи, за якими суб'єкт господарювання сплачуючи дивіденди резиденту іншої договірної держави, нарахований прибуток може оподатковуватись за взаємною згодою держав, яка встановлює право на оподаткування за критерієм походження отримувача дивідендів або за місцем походження платника вказаних платежів.

Слід наголосити, що міжнародні законодавчі акти, які встановлюють правове поле уникнення подвійного оподаткування передбачають певні винятки щодо права оподаткування держави.

Наприклад, держави позбавлені можливості укладати взаємні угоди щодо прав оподаткування до операцій, пов'язаних з авторськими правами і ліцензійною діяльністю, зокрема операції, об'єктом оподаткування яких виступає роялті, зараховуються податки лише до бюджетів тієї державі, резидентом якої є вигодонабувач.

Також, до таких винятків можна віднести оподаткування заробітної плати та інших платежів пов'язаних із систематичними виплатами, які підлягають оподаткуванню лише за місцем отримання зазначених платежів, незважаючи на

критерії резиденства отримувача. Право оподаткування пенсій має лише та договірна держава резидентом якої є отримувач відповідних коштів.

Передбачені винятки застосовуються до аналогічних видів державних виплат таких стипендій, адже незважаючи на критерії походження джерел виплат стипендій або грантів, все одно застосовується принцип резиденства одержувача. Всі інші доходи не перераховані Конвенцією підлягають оподаткуванню за загальним правилом, тобто на території тієї державі, резидентом якої є платник податків.

Одночасно, із введення критеріїв визначення права оподаткування, держави запровадили положення про заборону дискримінації, зі змісту яких вбачається, що фізичні та юридичні особи, які є резидентами однієї договірної держави не повинні піддаватись більш обтяжливому режиму чи умовам оподаткування на юрисдикції іншої договірної держави [74].

Крім того, міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування передбачає накладення обов'язків на держав-учасниць Конвенції «Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах» щодо взаємної допомоги в зборі податків та здійснення організаційних і адміністративних заходів [12].

Держави-учасниці Європейського Союзу інтенсивно працюють зі стандартами бухгалтерського обліку, зокрема суб'єкти господарювання обліковують прибутки за кожним їх функціонуючим представництвом, а фінансові операції, котрі обумовлені різноманіттям джерел походження отриманого податку потребують ціноутворення за методом повного розрахунку.

Стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку призводять до подвійного оподаткування, і в більшості випадків, понесені витрати не виявляється можливим компенсувати за рахунок додаткового прибутку в іншій державі.

Тому, для заснування механізму уникнення подвійного оподаткування, країни-учасниці переслідували завдання узгодити визначення оподатковуваного доходу, тобто загальної податкової бази, зокрема визначення

консолідованої групи та правил компенсації збитків та формули розподілу доходів [36].

З інтернет джерел найчастіше зустрічається наступні роз'яснення понятійного апарату подвійного оподаткування, що означає оподаткування одного об'єкта, що підлягає оподаткуванню платника податків тим самим податком.

Таке явище обов'язково повинно обумовлюватись одним періодом часу, одним об'єктом оподаткування та одним платником податків. Так, подвійне оподаткування обумовлюється неодноразовою сплатою податку щодо одного об'єкту оподаткування.

Подвійне оподаткування розуміється на міжнародному і національному рівнях. Прикладами національного подвійного оподаткування виступає обов'язок суб'єкта господарювання сплатити податок за отриманий дохід і одночасно обов'язок засновників даного підприємства сплатити той самий податок в якості отриманого прибутку акціонером.

У Сполучених Штатах Америки подвійне оподаткування може відображатись в обов'язку сплатити один податок двічі, який в подальшому пропорційно розподілиться до регіональних бюджетів різних територіальних одиниць. До основних причин виникнення подвійного оподаткування належать суперечності правових норм окремих держав [23].

Так, як вже зазначалось вище підґрунтям міжнародних податкових угод між державами про уникнення подвійного оподаткування виступає модельна конвенція Організації економічного розвитку та співробітництва. Під час прийняття Конвенції представники держав-учасниць дійшли до висновку, що передбачити усі випадки подвійного оподаткування їм не вдасться, тому для уникнення подвійного оподаткування було розроблено два базових методи.

Метод заліку передбачає позбавлення договірної держави від права оподаткування доходів, якщо вона не є джерелом відповідних доходів. Метод звільнення здійснюється шляхом повернення платнику податків різниці між

сплаченою сумою податку і сумою, яку необхідно сплатити іншій державі за отриманий прибуток [24].

Методи уникнення подвійного оподаткування встановлюються між державами на договірних засадах, що закріплені міжнародною угодою. Методи уникнення подвійного оподаткування виступають для суб'єктів господарювання найголовнішим критерієм вибору контрагентів для зовнішньоекономічної діяльності. Для повного відображення принципів зазначених методів уникнення подвійного оподаткування наведемо наступну фабулу умовного прикладу.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Київська фінансово правова компанія» отримала загальний дохід за 2018 рік у розмірі 1 000 000 млн. грн., з яких підприємство отримало дохід в розмірі 650 000 тис. грн. на території України, а наступні 350 000 тис. грн. отримало на території Чеської Республіки. Відповідно до положень національного законодавства країн Податкова ставка України щодо оподаткування з доходів суб'єктів господарювання дорівнює 18 відсотків, а податкова ставка на доходи юридичних осіб становить 19 відсотків.

Відповідно до статті 23 Конвенції між Урядом України і Урядом Чеської Республіки «Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно» 1997 року за умови отримання відповідного прибутку резидентом, який відповідно до зазначеної міжнародної угоди може оподатковуватись в іншій договірній державі, державний уряд країни походження прибутку може вирахувати із загальної суми податку з отриманого податку, що був сплачений під юрисдикцією іншої держави [27].

За таких обставин, керуючись статтею 134.1.1. Податкового кодексу України, що відображає об'єкт оподаткування на прибутки підприємства належить прибуток із джерелом походження та за її межами, тому українському підприємству слід зарахувати податкові надходження до державного бюджету України 118 000 тис. грн. відповідно до формули 1.1.

1 000 000 тис. грн. × 0, 18 = 180 000 тис. грн. (1.1.)

де 1 000 000 млн. грн. – загальний річний прибуток підприємства;

0, 18 – ставка податку на прибуток підприємства відповідно до національного законодавства України;

180 000 тис. грн. – сума податку, що підлягає зарахуванню до державного бюджету України.

Також, за отриманий дохід підприємство зобов'язано зарахувати кошти до державних формувань Чеської Республіки 42 000 тис. грн. відповідно до формули 1.2.

350 000 тис. грн. × 0, 19 = 66 500 тис. грн. (1.2.)

де 350 000 тис. грн. – загальний річний прибуток підприємства отриманий на території Чеської Республіки;

0, 19 – ставка податку на прибуток підприємства відповідно до податкового законодавства Чеської Республіки;

66 500 тис. грн. – сума податку, що підлягає зарахуванню до бюджетних формувань Чеської Республіки.

Керуючись методом уникнення подвійного оподаткування вирахування встановлений Конвенцією між Урядом України і Урядом Чеської Республіки «Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно» на суб'єкта господарювання покладається обов'язок сплатити податок за загальний річний дохід підприємства розмір якого становить 113 500 тис. грн. згідно формули 1.3.

180 000 тис. грн. - 66 500 тис. грн. = 113 500 тис. грн. (1.3.)

де 180 000 тис. грн. – розмір податку, що підлягає зарахуванню до державного бюджету України;

66 500 тис. грн. – розмір податку, що підлягає зарахуванню до бюджетних формувань Чеської Республіки;

113 500 тис. грн. – загальна сума податку на прибуток підприємства відповідно до розміру отриманого доходу за 2018 рік.

За наведеними розрахунками стає зрозумілим корінні принципи уникнення подвійного оподаткування, зокрема чим підкреслюється важливість міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування.

Слід навести розрахунки зі сплати податкових зобов'язань українського підприємства за умови відсутності міжнародних податкових угод щодо уникнення подвійного оподаткування між Україною і Чеською Республікою.

Так, відповідно до зазначеної фабули за отриманий дохід Товариству з обмеженою відповідальністю «Київська фінансово правова компанія» зобов'язана сплатити відповідний податок від загального річного прибутку до державного бюджету України та додатково сплатити податкові відрахування за отриманий прибуток на території Чеської Республіки.

Дана ситуація обумовлюється сплатою податку одного об'єкту оподаткування двічі до державних формувань, що знаходяться під юрисдикцією окремих самостійних держав, що виступає яскравим прикладом подвійного оподаткування відповідно до формули 1.4.

180 000 тис. грн. + 66 500 тис. грн. = 246 500 тис. грн. (1.4.)

де 180 000 тис. грн. – сума податку, що підлягає сплаті до державного бюджету України;

66 500 тис. грн. – сума податку, що підлягає сплаті до бюджетних формувань Чеської Республіки;

246 500 тис. грн. – загальний розмір податкового відрахування відповідно до розміру отриманого річного прибутку, що понесе суб'єкт господарювання.

Так, за відсутності договірних засад між самостійними державами щодо оподаткування українське підприємство понесе вдвічі більше нераціональних витрат, що підтверджується наведеними розрахунками визначення розміру податку на прибуток юридичних осіб, що виступає тягарем розвитку торговельної економіки, відсутність можливості залучати іноземних суб'єктів господарювання, зокрема інвесторів.

Тому, ми наголошуємо на обов'язковому приєднанні кожної самостійної держави до міжнародної співпраці у сфері оподаткування, у спосіб створення чи збільшення вже існуючих кількісних показників обміну податковою інформацією, зокрема вступати до договірних відносин держав про уникнення подвійного оподаткування і впроваджувати чесну та прозору міжнародну конкурентну податкову політику.

Висновки до першого розділу.

За таких обставин, висновком проаналізованої історії зародження податкових відносин держав та сучасного досягнутого рівня розвитку податкових систем країн обумовлюється наступними факторами. На сьогоднішній день, уряди держав, вступаючи в міжнародні відносини у сфері оподаткування, зазираються до історії різних народів, що надають можливість запобігти здійсненню повторних помилок. Так, за результатами Соляного бунту, здійсненого незадовільними громадянами щодо податкової політики безчесних бояр, були створені перші писані правила оподаткування громадян, які відображали більш-менш прозорі способи сплати податків, зокрема розміри загальнообов'язкових платежів. Тому, сучасні податкові відносини закріплені документально, що дає змогу договірним сторонам усвідомлювати взяті на себе обов'язки, в тому числі термін і порядок їх виконання. Передбачена податкова система покликана запобігати корупційним злочинам та одночасно надати населенню зрозумілу правову регламентацію щодо сплати податків, а саме порядок і термін сплати податків, об'єкти оподаткування та відповідальність за вчинення податкових злочинів.

Уряд кожної самостійної держави законодавчо закріплює правову регламентацію податкової політики держави, чим надає можливість населенню посилити податкове удушення. На території України діють такі нормативно-правові акти, як Податковий кодекс України, Кримінальний кодекс України та інші підзаконні нормативно-правові акти, що відображають зазначену інформацію.

Здійснюючи аналіз цілей податкового механізму, який запровадив Німецький митний союз, ми наголошуємо на ролі договірних відносин держав у сфері оподаткування, адже створення Німецького митного союзу було обумовлено відсутністю податкових угод між королівствами. Відсутність міждержавних угод у сфері оподаткування погрожує ускладненням, а іноді повною ліквідацією вільного руху капіталу, затриманням розвитку міжнародних економічних відносин та створенню перепон фізичним особам та

суб'єктам господарювання перетинати митні бар'єри чи здійснювати господарську діяльність. Також, як вбачається з аналізу застосування податкових методів уникнення подвійного оподаткування заліку і звільнення відсутність податкових угод лякає імпортерів, інвесторів та інших суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що є наслідком ускладнення залучення механізмів розвитку внутрішньої торгівлі держави.

Тенденція функціонування міжнародних організацій, які покликані постійно наглядати за виконанням зобов'язань договірних держав і підтримувати розвиток створених механізмів, що дозволяють підтримувати відносини у сфері оподаткування має позитивні відгуки. З урахуванням вищенаведеного, ми рекомендуємо створити певні національні наглядові органи, які б відтворювали чи відображали пропозиції громадян та суб'єктів господарювання щодо вдосконалення механізму подолання перепон, що стоять на шляху вільної торгівлі, перетину митних кордонів та способи зменшення податкових ставок.

Роль правового регулювання міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування виступає підґрунтям функціонування держави в цілому, яка має форму задовільного стану громадян, що впливає на рівень податкових злочинів. Фізичні особи і суб'єкти господарювання вчиняють кримінальні злочини об'єктом яких є суспільні відносини у сфері оподаткування через неналагоджений механізм оподаткування, умови існування якого залежні до відсутністю прагнення держав до спільної податкової праці, зокрема яка обумовлена інтеграцією національного законодавства до міжнародних стандартів оподаткування.

Ми пропонуємо створити певний моніторинг руху коштів державного бюджету України, який буде представляти собою певний розклад прибуття та відправлення поїздів, однак замість поїздів на моніторингу будуть відображатись кошти, які зараховуються чи відраховуються з державного бюджету України. Це дозволить громадянам бути поінформованими як уряд розпоряджається сплаченими податками, адже як вказує аналіз політики Петра

Першого, державні кошти були спрямовані в основному для задоволення потреб останнього, що становило громадян у невигідне становище.

Результативність договірних відносин держав запобігає накладенню податкового непосильного тягаря на громадян, що виступає найголовнішим чинником довіри громадян до податкової політики уряду держави.

Підсумовуючи, належне функціонування національної податкової політики кожної держави прямо залежить від створення єдиної світової податкової регламентації, яка буде обов'язково містити в собі:

1. Наявність міжнародних відносин у сфері оподаткування;
2. Наявність прагнення кожної держави до міждержавного співробітництва у сфері оподаткування;
3. Прозорої законодавчої регламентації системи адміністрування податків;
4. Поступове зменшення податкового навантаження;
5. Наявність податкових методів, що покликані для забезпечення зовнішньоекономічної діяльності;
6. Урахування інтересів громадян щодо податкової політики держави;
7. Відсутність переслідування урядами цілей неправомірного збагачення бюджетних формувань.

Розділ 2 Суб'єкти міжнародно-правового регулювання в сфері оподаткування та характеристика їх договірних відносин

2.1. Інституційний механізм міжнародно-правового регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування.

До суб'єктів міжнародного регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування, крім політико-територіальних суверенних держав, ще належать міжнародні урядові організації, які здійснюють великий вплив на податкові суспільні відносини [88].

Основним джерелом міжнародної податкової політики виступають нормативно-правові документи міжнародних організацій на відміну від міждержавних угод, як результат договірних відносин держав. Поштовхом до спільного міжнародного співробітництва держав виявилась діяльність Організації Об'єднаних Націй та Організації економічного співробітництва і розвитку, що підтверджується сталим формуванням в світовій податковій практиці два варіанта зведення діючих принципів будови податкової політики та системи таких, як «Модель Організації економічного співробітництва і розвитку та модель Організації Об'єднаних Націй [87].

Слід зазначити, що саме наведені дві податкових моделі слугую підставою та основою діючих на сьогоднішній день міжнародних угод держав у сфері оподаткування.

Як вбачається з вищенаведеної історії, формування і розвиток податкових відносин держав потребували законодавчого підґрунтя або певного закріплення, адже договірні зобов'язання, взяті на себе державами для виконання, повинні бути прописаними, прозорими та відомими сторонам. Одним з історично-відомих податкових союзів країн, діяльність якого максимально приближена до сучасного міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, є Німецький митний союз [22].

Причини заснування вказаного союзу прямо відтворюють обставини, що привернули на себе увагу держав та покликали їх до створення механізму міжнародно-правового регулювання співробітництва держав у сфері

оподаткування. Дві Світові війни залишили після себе жахливі наслідки для життя людей, соціального розвитку держав та загального добробуту. За даним періодом часу передував стрімкий спадок промислового виробництва, фінансової стабільності, зокрема стрімке падіння кількісних показників міжнародного товарообігу [75].

Отже, увага держав спрямувалась в напрямку допомоги одна одній для подолання наступаючої всесвітньої кризи.

Поштовхом до створення Німецького митного союзу послугувала ліквідація Священної Імперії германських націй замість якої був створений Рейнський союз, до складу якого увійшло тридцять дев'ять німецьких держав. Рейнський союз ввів на територію Німеччини французький торгівельний кодекс, який сприяв розвитку промислового виробництва.

Перебування Німеччини в роздробленому стані загрожувало знищенню німецької нації, для запобігання якої потребувало значних рішучих дій представників державних органів Німеччини. Водночас, Австрійська Імперія займала найвпливовіше місце на міжнародній арені, яка нараховувала 350 самостійних і суверенних королівств [91].

Внутрішній ринок Австрії являв собою неналагоджений механізм, адже незалежні королівства не підтримували економічних стосунків між країнами, що означало повну відсутність єдиного законодавства, правил чи міжнародних угод, які б регламентували міждержавні відносини. Дана ситуація ускладнювала вільний рух товарів, розвиток економічних відносин та спричиняла перепони фізичним особам та суб'єктам господарювання для перетину існуючих митних бар'єрів між трьохсот п'ятдесяти незалежних королівств.

Через опанування Францією німецьких територій, представниками Німеччини розшукувались шляхи для відновлення територіальної цілісності держави. До таких шляхів належало об'єднання роздроблених королівств в єдиний злагоджений організм, що допоможе подолати французьку агресію і створити потужну та розвинену державу. Для виконання поставлених завдань

відбувся з'їзд представників майже всіх держав, що діяли на політичній арені, який отримав назву «Віденський конгрес» [71].

У 1814 році Віденський конгрес представив конференцію послів найрозвинених держав Європи, яку очолював австрійський дипломат Клемен фон Метерхін. У розгляді питань, що належали до порядку денного з'їзду держав, приймали участь приблизно двісті представників країн континенту, яких очолив член конгресу імператор Російської Імперії Олександр Перший. Кожен учасник конгресу переслідував мир та спокій в межах кожної держави, які постраждали від агресії Наполеона, проте вказані цілі також супроводжувались й особистими намірами щодо розширення меж власної держави [70].

Під час проведення конференції представників держав розглядалось питання щодо відновлення німецької держави з власним суверенітетом і з подальшою її територіальною цілісністю, однак ідею об'єднаної Німеччини підтримала незначна кількість представників. Прийняте негативне рішення було обумовлено протистоянням найвпливовіших держав надати новому німецькому союзу політичну силу [26].

Крім цього маленькі німецьки королівства були проти ідеї об'єднання, ужахаючись втрати власного суверенітету.

Невирішена доля Німеччини не змусила на себе довго чекати, вже через рік Віденським конгресом було прийнято Федеральний акт, за яким було створено Німецький союз. Як вбачається зі змісту Акту, Німецький союз був створений охороняти внутрішню і зовнішню політику об'єднаних держав. Для збереження держав, що відокремились від Німеччини через французьку агресію, Актом було передбачено право на вступ до союзу.

Так, із збереженням власного суверенітету, політикою та національним законодавством основна маса держав приєднались до союзу. За таких обставин, на території Німеччини, тобто між об'єднаними королівствами утворилося 1800 митних кордонів, що заважало розвитку торгової економіки, в тому числі,

конкурувати резидентським промисловим підприємствам з країнами-сусідами [43].

Проте, об'єднання королівств не вирішило, а тільки створило економічні проблеми, відповідно про що, до Акту було додано положення, за яким передбачались умови міжнародної інтеграції на території Німеччини і початок комерції та дискусій щодо спільної діяльності між державами.

Основна кількість німецьких держав була проти ліквідації власних митних меж, створюючи єдиний внутрішній ринок Німецького Союзу, адже митні платежі займали чільне становище в формуванні державного бюджету кожної самостійної держави.

Німецьким економістом Ф. Лістом були надані рекомендації щодо знищення митних бар'єрів об'єднаних королівств, які згодом знайшли своє відображення у Петиції союзу торгівців. Ф. Ліст наводив наступне твердження щодо існування митних кордонів у внутрішньому ринку Німеччини: «Передбачений випадок є тотожним ефекту, що створює вільну циркуляцію крові у судинах» [62].

Дане твердження стосувалось спроб створення внутрішнього ринку Німеччини, адже наявна ситуація відтворювала безліч перепон на шляху до здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Так, щоб торгівцю експортувати чи імпортувати певний товар з метою отримання прибутку, йому доведеться неоднократно сплатити митний платіж кожній самостійній державі відповідно за перетин її внутрішніх меж, зокрема торгівцю слід ознайомитись з митною регламентацією кожного державного формування. Завдяки нововведенням досвідчених вчених до правового регулювання міжнародних податкових відносин рівень попиту на вільний обіг товару і капіталу між королівствами зазнав стрімкого підвищення [54].

З часом, беручи приклад з Німецького митного союзу, окремі держави почали скасовувати митні тарифи, а також поспішати за тенденцією створювати свої окремі митні союзи, що нагадують сучасні двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Так, було створено Південний німецький митний союз між Баварією та Вюртембергом, Прусько-Гессенський митний союз між Гесен-Дармштадом та Пруссією, чий уряд пізніше прийняв Закон «Про митне та споживче оподаткування іноземних товарів і вільне пересування між провінціями», яким було закріплено право фізичних осіб на вільне пересування між провінціями та заборону будь-яких заходів які б порушували вказане право [47].

Також, за цим законом було ліквідовано всі внутрішні митниці самостійних держав і передбачався обов'язок іноземних купців сплачувати повний розмір тарифної ставки митного платежу за перетинання кордонів лише один раз на тій митниці, яку вони перетинають вперше.

За таких обставин, зазираючи в історію країн стародавнього світу, історію дев'ятнадцятого сторіччя чи роблячи висновки із сучасної спільної діяльності держав у сфері оподаткування вбачається питома потреба у створенні нових і ефективних механізмів податкової політики кожної держави окремо і їх спільної діяльності та вдосконалення вже існуючих механізмів у сфері правового регулювання оподаткування.

Метою співпраці держав є забезпечення закріплених та гарантованих прав фізичних осіб і суб'єктів господарювання у перетинанні кордонів та здійсненні підприємницької міжнародної діяльності.

Єдиним ефективним засобом, що сприяв зростанню економіки Німеччини став Німецький митний союз. Економічний результат податкового об'єднання полягав у зростанні показників торгівлі між її учасниками та запровадження принципів вільної торгівлі, що послугувало зростанню авторитету Німеччини на політичній арені.

Перед початком Першої світової війни всесвітня економіка дуже стрімко набирала оберти завдяки інтенсивному функціонуванню міжнародної торгівлі, де зазнав стрімкого розвитку вільний рух товару, а також була присутня стабільна валюта і робоча сила.

Однак, за результатами Першої світової війни весь досягнутий рівень зазначених суспільних благ зазнав стрімкого падіння, тому суспільство жадало

певних змін у торгівлі, економіки, податковій та митній сферах. У 1920 році відбувся з'їзд представників 30 країн Європи, мета яких була обумовлена обговоренням економічних наслідків війни, який згодом отримав назву Ліга Націй.

За результатом міжнародного з'їзду було рекомендовано кожній країні перейти з режиму протекціонізму до режиму вільного обігу коштів та товарів між країнами-учасницями, що повинно спричинити відновлення втраченого рівня всесвітньої економіки. Повторний з'їзд знайшов своє відображення у Генуї, за якою принципи вільної торгівлі були більш врегульовані та прогнозовані [57].

Так, прийняттям Конвенції «Про спрощення митних формальностей» у 1923 році конференція здійснила незначний поштовх зростанню економіки і спільної діяльності держав на міжнародній арені. Згадана Конвенція 19323 року встановила заходи, які спрощують процедуру перетину товарів через межі договірних держав, до яких належить єдиний адміністративний документ, за яким регламентується імпорт та експорт товару, незважаючи на його походження.

До держав учасниць за даною Конвенцією 1923 року увійшли Республіка Фінляндія, Республіка Ісландія, Королівство Норвегія, королівство Швеція, Швейцарська Конфедерація, Республіка Австрія. Остання конференція була скликана перед початком Другої світової війни, за якою були прийняті спроби лібералізації економіки, але через воєнне становище багатьох держав, сторони не дійшли до взаємної згоди.

Саме з подоланням перепон, що стоять на шляху міждержавних відносин, державам вдалося розширити межі національного ринку, а головне – розширити юрисдикцію кожної країни-учасниці, що спричинило інтенсивний обіг товарів та послуг. Такими шляхами була здійснена реформа міждержавного ринку, за яким впроваджувався єдиний митний тариф, спільна політика та принципи підвищення економіки шляхом перетворення національних ринків в один

світовий, що поєднало в собі правові норми різних правових середовищ в одне джерело регулювання міждержавних відносин.

Держави добровільно визначають засади та напрямки спільної роботи, встановлюють спільну політику, адже принципи побудови відносин між державами ґрунтувались лише на договірних засадах [64].

Слід звернути увагу на те, що держави, вступаючи в договірні відносини, за якими встановлюються певні правила поведінки у сфері оподаткування, створюють наглядові органи за своєчасним виконанням зобов'язань, в тому числі діючи органи, що покликані втілювати поставлені цілі. Наприклад, структура Європейського Економічного Співтовариства наведена у «Додатку А». Як вбачається зі структури міжнародного об'єднання, західноєвропейські країни створили справний механізм подолання перепон, що стоять на шляху запровадження та подальший належний розвиток вільної торгівлі. Пізніше до союзу приєдналися Ірландія, Данія, Греція, Іспанія, Португалія, Великобританія для створення єдиного функціонуючого світового ринку. На сьогоднішній день, Європейське Економічне Співтовариство функціонує під егідою Європейського союзу [89].

Організація Об'єднаних Націй (надалі – ООН) здійснює великий вплив на суспільні відносини, що присутні міжнародному співробітництву держав у сфері оподаткування, зокрема слід виокремити плідну роботу з організації конференцій та зустрічей представників держав-учасниць для вирішення наявних питань в економічній та соціальній сферах.

У рамках ООН міжурядові обговорення питань міжнародного співробітництва держав в галузі оподаткування здійснюється Економічною і Соціальною Радою (надалі – ЕКОСОР), яка у резолюції 2013/24 постановила щорічно проводити спеціальне засідання для розгляду міжнародного співробітництва в податкових справах за участю національних податкових органів. Ці зустрічі сприяють широкому та всеохоплюючому діалогу з міжнародного податкового співробітництва за участі всіх відповідних зацікавлених сторін, включаючи представників національних податкових

органів самостійних держав. Така сесійна робота суб'єктів міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування висуває на передній план основні хвилюючи питання, особливо в контексті фінансування сталого розвитку досягнутого рівня правового регулювання досліджуваних суспільних відносин.

Так, Управління розвитку з фінансування ООН часто проводить зустрічі експертних груп з актуальних питань, які мають особливе значення для країн, що розвиваються в цій галузі. Передбачена діяльність інституційного механізму міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування надає можливість кожній самостійній державі виявити причини гальмування розвитку механізму досліджуваних суспільних відносин, зокрема ЕКОСОР за результатами обговорення міжнародних економічних та соціальних питань формулює рекомендації щодо подальшого розвитку податкової політики для кожної договірної держави.

У 1980 році діяльність ООН активізувалась у міжнародних податкових справах, що підтверджується Договором «Про оподаткування доходів Організації Об'єднаних Націй», яким було утворено спеціальну групу експертів з міжнародного співробітництва держав у податковій сфері.

Пізніше, група експертів отримала назву Комітет експертів ООН з міжнародного співробітництва держав в податкових справах, який покликаний для постійного перегляду та оновлення нормативно-правових актів ООН щодо уникнення подвійного оподаткування.

Крім цього, Комітет експертів ООН з міжнародного співробітництва держав в податкових справах створює основу для широкомасштабного міжнародного діалогу між державами-учасницями з метою посилення та розвитку співробітництва національних податкових органів самостійних держав, а також для розробки оцінки, коментарів та відповідних рекомендацій щодо подальшого створення потенціалу національної податкової політики кожної договірної держави.

У своїй діяльності Комітет експертів ООН з міжнародного співробітництва держав в податкових справах приділяє особливу увагу країнам, що розвиваються, надаючи технічну підтримку їх національним податковим органам для більш плідного співробітництва [85].

Так, в останні роки ЕКОСОР зацікавлена у зміцненні ролі ООН в міжнародному співробітництві держав щодо оподаткування. ЕКОСОР визнала прогрес досягнутий Управлінням розвитку з фінансування ООН з розробки програми розвитку спроможності кожної самостійної держави брати участь у міжнародному співробітництві у сфері оподаткування.

Досліджувана програма спрямована на зміцнення потенціалу національних органів з оподаткування та фінансування у менш розвинених країнах для більш ефективного розвитку національної податкової системи, зокрема за допомогою приближення національного законодавства до міжнародних законодавчих актів з метою підтримки бажаних рівнів і обсягів державних та приватних інвестицій, а також боротьби з ухиленням від сплати податків [11].

Доповідь Генерального секретаря ООН у серпні 2007 року «Про міжнародну конференцію з фінансування розвитку» відображає, що правове регулювання міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування потребує залучення посиленого інституційного механізму, що означає плідну міжнародну співпрацю самостійних держав. У даній доповіді наголошується на більш ретельній боротьбі з ухиленням від оподаткування шляхом запровадження нових видів оподаткування послуг, зокрема природних ресурсів, а також введення агресивної системи публічного податкового управління.

Також, було висвітлено основну різницю між податковими моделями ОЕСР, яка надає більше прав уряду договірної держави, де платник податків здійснює інвестиційну діяльність на відміну від податкової моделі ООН, яка націлена на лібералізацію прав держави-учасниці на території якої здійснюється господарська діяльність [17].

Європейський Союз (надалі – ЄС, Євросоюз) став каталізатором прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності в Європі, що являється важливим елементом загального механізму правового регулювання податкової системи кожної самостійної держави, адже спрощена правова регламентація здійснення податкової звітності має на меті лише такі позитивні чинники, як гармонізація податкової політики.

Потенційні глобалізаційні зусилля включають міжнародне співробітництво держав, спільну консолідовану базу оподаткування суб'єктів господарювання, зокрема податкову реформу Сполучених Штатів Америки, що дозволили задовольнити потреби досягнутого рівня фінансового середовища.

Слід виокремити момент ратифікації ЄС Угоди «Про розподіл податкової та транскордонної інформації про сплату відсотків між членами Європейського Союзу», що запровадила нові механізми здійснення податкової політики держав. Угода «Про розподіл податкової та транскордонної інформації про сплату відсотків між членами Європейського Союзу» мала вигляд податкової директиви, що складається з наступних пунктів:

1. Кодексу поведінки, що мав на меті усунення шкідливих податкових режимів бізнесу такі, як недоброзичливі дії держав чи її суб'єктів господарювання, що націлені на порушення правил дотримання податкової конкуренції;

2. Законодавство, що забезпечує мінімальний рівень оподаткування доходів від заощаджень для забезпечення ефективності ринку капіталу та зменшення податкового ухилення платників податків;

3. Законодавство про скасування оподаткування отриманого прибутку з транснаціональних фінансових операцій і роялті між пов'язаними компаніями [13].

Зазначений міжнародний законодавчий акт зменшив шкідливу конкуренцію, запроваджуючи податкові пільги у випадку відсутності реальної економічної діяльності. Одним із способів досягнення поставлених цілей визнавався обмін податковою інформацією, для запровадження якого були

передбачені запобіжні міри у вигляді утримання держав-учасниць від права оподаткування.

На сьогоднішній день, держави перебувають під тиском обов'язку відповідати міжнародним податковим стандартам, які посприяють створити прозору податкову систему за допомогою обміну податковою інформацією. Міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування повинно виступати підґрунтям гармонізації міжнародного податкового механізму.

Разом з тим, інституційний механізм ЄС направлений на загальну консолідацію податкової бази для суб'єктів господарювання, оскільки це спричинить адаптацію національних податкових систем самостійних держав до єдиної міжнародної податкової бази.

Тим не менш, не всі держави демонструють прагнення до міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, наприклад з діяльності уряду Швейцарії відображається сильний опір інтеграції національного законодавства до міжнародних стандартів обміну податкової інформації, що перешкоджає функціонування єдиного європейсько організму [94].

Швейцарія не є державою-учасницею ЄС, зокрема уряд даної держави відмовляється виконувати податкові моделі ОЕСР, що накладає на договірні державі певний обсяг прямих обов'язків щодо спільної податкової політики. Швейцарія відмовляється здійснювати обмін податковою інформацією в автоматичному способі, зокрема Швейцарія має найнижчий рівень податкових ставок, що стягуються з фізичних осіб та суб'єктів господарювання, що має негативний вплив на прозору політику податкової конкуренції на внутрішньому ринку Європейського Союзу. Сучасні договірні відносини Швейцарії з Європейським Союзом передбачають закріплення наступних умов:

1. Утримання 15% податку на відсотки, зароблені у Швейцарії, що передбачало переведення 75% на країну постійного проживання громадянина Європейського Союзу та збереження 25% для Швейцарії, де був отриманий дохід;

2. Обмін інформації на вимогу держави учасниці Європейського Союзу щодо розслідування кримінальних справ, об'єктом яких виступають суспільні відносини у сфері оподаткування;

3. Перегляд угод не рідше одного разу на три роки;

4. Заборону застосування оподаткування джерела доходу, походження якого не є Швейцарським [61].

Глобалізація світової торгівлі створювала транскордонні податкові питання, що суперечили принципу територіальності, адже податкова конкуренція знижує відповідні надходження, водночас збільшує адміністративні витрати, зокрема, набрала обсягу тенденція в регулюванні виходу капіталу до юрисдикцій держав з нижчими ставками податку або більш щедрими податковими стимулами такі, як вільні економічні зони.

Потреба в прозорій податковій конкуренції існує досі, що обумовлюється створенням справного механізму регулювання податкової політики на міжнародній арені.

Однак, на цьому шляху стоять такі перепони, як зменшення податкової юрисдикції, нездійснення обміну інформацією, а також використання складних фінансових інструментів, що призводять до низького рівня податкових надходжень через великі кількісні показники вчинюваних суспільно-небезпечних діянь у сфері оподаткування.

Більшість із цих питань виникли в рамках діяльності ОЕСР, ЕКОСОР та ЄС і певний прогрес подолання зазначених негативних чинників був досягнутий через двосторонні угоди, тобто завдяки узгодженим спільним діям самостійних держав. Однак, сучасна спільна діяльність держав у сфері оподаткування не задовольняють потреби досягнутого розвитку міжнародної податкової політики, яка спричиняє податкові події, що мають транснаціональний ефект.

Проте, більшість держав прагнуть внести зміни до положень законодавства внутрішнього ринку ЄС, щоб зменшити негативні наслідки, зокрема надавати державам-учасницям допомогу у встановленні міжнародних стандартів фінансової звітності, що гармонізує світову економіку.

Розділ 2 Суб'єкти міжнародно-правового регулювання в сфері оподаткування та характеристика їх договірних відносин

2.2. Нормативне-правове регулювання відносин, що виникають в процесі оподаткування.

Уряди самостійних держав не встигають здійснювати наглядові та контрольні заходи у сфері оподаткування, особливо в частині міжнародних фінансових операцій. Основна частина уваги податкових органів направлена на своєчасне та належне справляння податків фізичними особами і суб'єктами господарювання, адже з найпоширеніших кримінальних злочинів у сфері оподаткування є умисна несплата податків, що шкодить інтересам кожної держави. За таких обставин, обмін податковою інформацією є одним із основних елементів справного механізму міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування [34].

Не тільки уряди держав ведуть жорстоку боротьбу із запобігання зниження юрисдикційного рівня оподаткування, а також міждержавні урядові організації. Так, ОЕСР досі втілює в життя план створення автоматичного обміну інформацією між державами, ЄС створює центральні реєстри, доступ до яких надається всім національним податковим органам кожної держави-учасниці. Зазначені чинники зумовлюють кожну державу прийняти рішення про сприяння обміну податкової інформації з іншими територіальними юрисдикціями, адже правильне функціонування такого механізму приведе до зменшення дефіциту державних бюджетів, основне джерело яких є податкові надходження.

Саме від спільної діяльності держав, зокрема своєчасне інформування дозволить зменшити наявні кількісні показники таких злочинів у сфері оподаткування, як несплата податків та відмивання грошей, що призведе до послаблення податкового удушення та нормалізування податкових систем держав.

Однак, сучасний обмін податковою інформацією здійснюється в основному за принципом територіальності, тобто з країнами-сусідами або

керуючись певною вигодою, що означає здійснення обміну податковою інформацією з країнами-партнерами.

Багатоманітний вплив міжнародних організацій на податкові відносини пояснюється їх значною кількістю. До інституційного механізму правового регулювання міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування належить незчисленна кількість елементів, однак окрім вже висвітлених, слід наголосити на діяльності таких міжнародних організацій, як Об'єднаний міжнародний центр інформації про податкові гавані, Форум з податкового адміністрування, Внутрішньо європейська організація податкових адміністрацій, які запроваджують великі обсяги роботи з питань обміну податковою інформацією [79].

Кожна держава, надаючи податкову інформацію чи роблячи запит про надання інформацій щодо певних податкових питань до іншої країни, завжди переслідують певну мету, наприклад:

– Нова Зеландія, здійснюючи обмін податковою інформацією, переслідує участь у політичних об'єднаннях;

– Сербія, здійснюючи обмін податковою інформацією, переслідує припинення значної міграції громадян;

– Південна Корея, здійснюючи обмін податковою інформацією, переслідує запровадження інвестиційної діяльності;

– Данія, здійснюючи обмін податковою інформацією, переслідує активну прикордонну діяльність;

– Польща та Великобританія, здійснюючи обмін податковою інформацією, переслідує збільшення населення у певних регіонах.

Виділяють три основних способи обміну податкової інформацією:

1. За запитом договірної сторони;

2. Обмін в автоматичному режимі, що передбачає затверджену форму обміну податковою інформацією, зокрема її зміст з погодженою періодичністю між владними податковим органами;

3. Спонтанний обмін, відомий як прецедентний спосіб [72].

Більша частина загального обсягу обміну даними з питань оподаткування припадає на спонтанний і автоматичний способи обміну інформацією. В діяльності українських податкових органів не передбачений автоматичний режим обміну податковою інформацією, проте зустрічаються поодинокі випадки спонтанного способу обміну податковою інформацією з Італією і Данією. Україна в основному здійснює обмін податковою інформацією з Казахстаном, Білорусією та Російською Федерацією, тобто з країнами-сусідами.

Так, географічне розташування держав відіграє велику роль, наприклад за даним критерієм виступають налагоджені податкові відносини між Францією, Бельгією та Люксембургом. Міжнародні податкові відносини держав, що побудовані на договірних засадах, запровадили механізм уникнення подвійного оподаткування та обміну податковою інформацією, тобто створили загальновизнані юридичні елементи на яких ґрунтується податкова система кожної самостійної держави [96].

Наведене твердження знаходить своє відображення у міжнародних податкових угодах про уникнення подвійного оподаткування, котрі передбачають обмін податковою інформацією між договірними державами, в окремих податкових угодах держав, зміст яких передбачає лише обмін інформацією, а також в наступних:

– Конвенція Організації економічного співробітництва і розвитку «Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах»;

– Директива Ради Європейського Союзу 2011/16/EU від 15.02.2011 року «Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування»;

– Директива Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу 2005/60/ЄС від 26.10.2005 року «Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму»;

– Директива Ради Європейського Союзу 2003/48/ЄС від 03.06.2003 р. «Щодо оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі виплати відсотків» (у редакції Директиви Ради ЄС 2014/48/EU від 24.03.2014 р.) [97].

Серед наведених міжнародних законодавчих актів слід виділити Директиву Ради Європейського Союзу 2011/16/EU від 15.02.2011 року «Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування», яка не лише передбачає обмін податковою інформацією за запитом між країнами, а ще запровадила одночасне здійснення наглядових і контрольних заходів у двох і більше країнах, зокрема можливість брати участь у таких заходах, а також видавати адміністративні документи на території іншої договірної держави.

Більше того, з 2015 року держави-учасниці зобов'язані запровадити адміністративні процедури, що передбачають обов'язковий автоматичний обмін інформацією [82].

Слід розглянути відносно недавно прийнятий міжнародний законодавчий акт із правового регулювання міжнародного обміну податковою інформацією. Даний правовий акт був затверджений сьомим пленарним засіданням Глобального форуму Організації економічного співробітництва і розвитку щодо обміну інформацією між самостійними державами, в тому числі між їх податковими органами для досягнення обумовлених цілей. Цю міжнародну угоду підписали кожна держава, що входить до Європейського Союзу, також слід виділити державні уряди країн, які не підписали угоду, проте відобразили бажання виконувати її положення [32].

Державний уряд України готується підписати угоду щодо обміну податковою інформацією шляхом уніфікації внутрішніх законодавчих актів, зокрема для запровадження автоматичного способу обміну податковою інформацією.

Серед наведеного прагнення України бути невід'ємним механізмом міжнародно-правового регулювання спільної діяльності держав у сфері оподаткування, остання та інші держави, що розвиваються досить швидко вносять необхідні зміни до власного національного законодавства задля максимальної адаптації до міжнародних законодавчих актів, зокрема стандартів фінансової звітності, а саме:

– Італія та Південна Корея внесли зміни до існуючих національних процедур з метою прискорення ратифікації підписаних угод;

– Урядом Нідерландів було внесені зміни до внутрішніх правил системи адміністрування з метою швидшого реагування на податкові запити держав;

– В рамках обміну податкової інформації, Індією було розроблено та прийнято нові форми податкових декларацій [60].

Безперечно, національне законодавство іноді може завадити дотриманню всіх форм міжнародного обміну інформацією і відповідно наданню допомоги іншим державам в цілях своєчасного та належного оподаткування.

На прикладі Сербії та Польщі стає зрозумілим, що є самостійні держави, котрі ще не готові запроваджувати певні способи міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, наприклад таких, як автоматичний спосіб обміну податковою інформацією між державами, в тому числі здійснення допомоги іншим державам у зборі податків.

Найголовніша мета обміну податковою інформацією є отримання інформації щодо наявності чи відсутності отриманого прибутку певною фізичною особою чи суб'єктом господарювання, які знаходяться поза юрисдикцією держави.

Також, за допомогою обміну податковою інформацією можна дізнатись місце, час та розмір отриманого прибутку, що дає можливість податковим органам держави здійснювати в повному обсязі, покладених на них обов'язків та регулярно здійснювати нагляд та контроль за платниками податків, що дозволить запобігти, в певній мірі кримінальним злочинам, об'єктом яких виступають відносини у сфері оподаткування [90].

Однак, не тільки національне законодавство країн заважає правильному функціонуванню обміну податковою інформацією, у міждержавних відносинах присутній мовний бар'єр, що устаткувався між державами, який виступає критерієм відбору держав з якими більш зручно закріплювати та підтримувати податкові відносини. Так, як вбачається з доповіді найвищого податкового органу Італії, їм найважче співпрацювати з Російською Федерацією, адже

переклад документів та їх погодження займає багато часу. Є очевидним, що Російській Федерації зручно здійснювати обмін податковою інформацією з країнами колишнього Радянського союзу.

Також, є випадки коли мовний бар'єр відсутній, так податкові органи Сполучених штатів Америки між юрисдикціями різних штатів обмінюються податковою інформацією, а саме уряди Канади, Великобританії та Сполучених штатів Америки регулярно обмінюються податковою інформацією, що обумовлюється економією часу та зусиль, саме через відсутність мовного бар'єру [14].

Зокрема, однією з основних підстав прагнення держав до участі в податкових питаннях на світовій арені є відповідність політики та правових норм держави до міжнародних стандартів.

Так, з роботи Глобального Форуму ОЕСР вбачається оцінка кожної країни-учасниці перед затвердженням переліку держав, що підтримають міжнародну політику обміну податкової інформацією. Так, перед прийняттям зазначеного переліку держав, Глобальний Форум Організації економічного співробітництва і розвитку вивчає національне законодавство кожної країни, що прагне вступити до спільної діяльності держав у сфері оподаткування.

Після вивчення національного законодавства країн, здійснюється спроба привести їх нормативно-правові акти до змоги підтримувати міжнародні зв'язки між державами. За даними оцінювання Глобальний Форум ОЕСР формує та розголошує рейтинги, які відображають рівень відповідності національного законодавства держав до міжнародних стандартів [92].

Оцінювання знайшло своє відображення у вигляді таблиць з переліком держав та відповідності їх національного законодавства до міжнародних стандартів за наступними критеріями: «Відповідають», «Більшою мірою відповідають», «Частково відповідають», «Не відповідають».

Окрім цього, певним державам було запропоновано привести своє національне податкове законодавство до міжнародних стандартів, серед яких опинилась податкова політика України. За таких обставин, ми пропонуємо

розглянути наведені у «Додатку Б», «Додатку В» та «Додатку Г» показники відповідності національного законодавства самостійних держав до міжнародних законодавчих актів у сфері оподаткування та прагнення держав запровадити автоматичний спосіб обміну податкової інформації, зокрема досягнуті показники отримання і надання відповідної інформації [20].

Пропонуємо розглянути глибше податкові відносини окремих держав, що дозволить відобразити сьогоднішній міжнародний досвід у сфері міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування.

Станом на 2018 рік Німеччина являється однією із найбільш економічно-розвинутих держав, що займають місце на політичні арені. Державна політика Німеччини орієнтована в основному на експорт, тому отримання інформації про зовнішньоекономічні фінансові операції транскордонних суб'єктів господарювання є важливим чинником для підтримання вільного руху капіталу, товарів та послуг. Німеччина відіграє значну роль в сфері оподаткування, знищуючи прогалини національного законодавства про обмін податковою інформацією, зокрема керуючись положеннями податкової моделі ООН [18].

Також, уряд Німеччини допомагає самостійним державам у адміністративному зборі податків та інші загальнообов'язкових платежів. Очевидно, що державна політика Німеччини відображає значуще прагнення на отримання податкової інформації від країн-членів ЄС, що обумовлюється високим рівнем інтеграції в рамках ЄС.

Через постійний рух здійснюваних міжнародних фінансових операцій, що спричиняє постійний потік відповідної інформації, Німеччина сприяє переходу на автоматичний режим обміну податковою інформацією, що дозволяє їй обробляти такий великий обсяг. Сполучені штати Америки відображають успішний досвід у сфері автоматичного обміну податкової інформації, адже податкові органи кожного штату проводять постійну боротьбу з такими кримінальними злочинами, як приховування суб'єктами господарювання отриманого прибутку за межами країнами [56].

Уряд Сполучених Штатів Америки запровадив нові правила щодо податкової звітності по закордонним рахункам, який отримав назву FATCA (англ. Foreign Account Tax Compliance Act), за яким був введений обов'язок закордонних фінансово-кредитних установ звітувати про відкриття рахунків резидентами США та надавати повну інформацію про здійснення ними фінансових операцій [31].

Так, інформація про клієнтів фінансово-кредитних установ, зокрема про здійсненні ними фінансові операції визнається конфіденціальною інформацією за національним законодавством більшості країн, в тому числі національним законодавством України.

Однак, кредитно-фінансовим установам надана можливість надавати зазначену конфіденційну інформацію податковим органам США на підставі укладених міжнародних угод у спосіб надання відповідної інформації головним управлінням або через представницькі національні податкові органи.

Україна є учасникам даного механізму, так українські фінансово-кредитні установи надають інформацію про здійснені фінансові операції, що відбуваються на території України резидентами інших країн. Цікавим фактом є те, що на державу покладаються певні санкції за порушення чи недотримання обов'язків взятих на себе учасниками вказаного механізму. Даний механізм продемонстрував реальну ефективність боротьби із суспільно-небезпечними діяннями у сфері оподаткування, зокрема із відмиванням грошей та умисною несплатою податків [35].

Не кожна держава в змозі використовувати даний метод, адже він був побудований лише на податкових принципах державної політики США, які дуже сильно відрізняються від податкових систем інших країн. Саме вказаний механізм дав поштовх формуванню ідеї автоматичного режиму обміну податкової інформації між державами.

Китайська Народна Республіка (надалі – КНР) виступає однією із найрозвинених держав, найбільша за чисельністю, яка займає третє місце в світовому рейтингу за розміром території. КНР є кандидатом-наддержавою,

членом Ради Безпеки ООН, державою, яка досягла високого рівня розвитку в космічній сфері та володіє найбільшою армією за кількісним критерієм. КНР є світовим лідером з виробництва, найбільший світовий експортер, наслідком чого держава займає друге місце в світі за рейтингом держав з найрозвинутішою економікою, який формувався за критерієм рівня номінального валового внутрішнього продукту.

На рахунку Китаю нараховується майже сто укладених податкових угод щодо обміну податковою інформацією. Серед напрямків заключення угод Китай націлений на укладання угод зі своїми торговими країнами-партнерами та укладання угод зі всіма державами, що входять до складу Глобального форуму ОЕСР.

Майже всі угоди КНР відповідають міжнародним стандартам, які передбачають конфіденційність наданої чи отриманої інформації. Конфіденційність передбачає заборону розголошення будь-якої інформації що міститься в запитах чи у відповідях, що містять інформацію про підприємства чи відокремлені операції податкових органів, інформацію що містить банківську чи комерційну таємницю, що дозволяє відтворити чи створити довіру між договірними країнами, що важливо для правильної роботи податкової політики кожної держави [58].

Серед найрозвинених країн-сусідів України у сфері обміну податковою інформацією є Угорщина. Кількість підписаних міжнародних податкових угод Угорщини, які передбачають обмін податкової інформації досягають майже ста, однак найменша з них кількість ще не є чинними, серед яких є заключення попереду ще податкових угод з членами ЄС та ОЕСР, що дозволить Угорщині здійснювати обмін податковою інформацією різними зручними способами та у відповідності до міжнародних стандартів [15].

Висновок до другого розділу.

Підсумовуючи, діяльність інституційного механізму правового регулювання міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема які представлені законодавчими актами, стає все більше держав, що прагнуть укладати з іншими державами податкові угоди, що посприяє домогтися поставлених цілей в податковій сфері.

Так, держави поділяються на тих, що прагнуть приблизити національну податкову політику до міжнародних стандартів, зокрема у формі приєднання до ЄС, а також на тих держав, що не бажають брати на себе відповідні обов'язки для приєднання до єдиного податкового механізму, зберігаючи державні кошти.

Проте, ми наголошуємо на обов'язковому приєднанні кожної самостійної держави до міжнародної співпраці у сфері оподаткування, у спосіб створення чи збільшення вже існуючих кількісних показників обміну податковою інформацією, зокрема вступати до договірних відносин держав про уникнення подвійного оподаткування і впроваджувати чесну та прозору міжнародну конкурентну податкову політику.

Досягнення передбачених цілей дозволить уряду держави розвити торгівельну економіку, залучаючи іноземних суб'єктів господарювання та інвесторів, та водночас допоможе виявляти кримінальні злочини об'єктами яких є суспільні відносини у сфері оподаткування.

Розглядаючи роль міжнародних організацій, що здійснюють вплив на суспільні відносини у сфері оподаткування, відображається реальна потреба в існуванні багатим суб'єктним складом інституційного механізму міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, що дозволить одночасно послабити податкове удушення платників податків, в тому числі спрощення правових регламентацій зі сплати податків, а також нормалізувати податкові надходження до бюджетних формувань країн.

Крім цього, спрямована діяльність міжнародних організацій та їх допоміжних органів надали поштовх самостійним державам укладати податкові угоди, що дозволило створити єдиний механізм справляння податкових

надходжень не тільки на внутрішньому ринку ЄС. Як вбачається з наведених таблиць, міжнародні організації самостійно вивчають прогалини національного законодавства окремих країн, надаючи їм певні рекомендації щодо покращення вже існуючих норм податкового регулювання чи введення нових положень законодавства відповідно до затверджених стандартів міжнародної спільноти.

Міжнародні організації та держави, створюючи між собою певні договірні взаємозв'язки, встановлюють правила і критерії справляння податків фізичними особами чи юридичними особам, в тому числі державними підприємствами і суб'єктами господарювання, роз'яснюючи їм розмір і порядок сплати податків та наводять регламентацію до кожного об'єкту оподаткування.

На превеликий жаль, держави вступають до міжнародного діалогу щодо здійснення спільної податкової політики з державами керуючись критеріями територіальності, наближеним національним законодавством або за критерієм відсутності мовного бар'єру. Проте, міжнародні організації роблять усе можливе щоб закріпити взаємозв'язки між державами попри зазначених негативних чинників.

Так, всі держави функціонують на підставі історично сталих звичаями, традиціями, суспільним менталітетом та державною політикою, проте не потрібно забувати, що першочерговою метою створення ОЕСР, нинішнього ЄС, було створення внутрішнього ринку держав, закріплюючи доброзичливі зв'язки між державами, ліквідовуючи на шляху досягнення поставлених завдань, всі можливі перепони.

Розділ 3 Участь України у міжнародно-правовому співробітництві держав у сфері оподаткування

3.1. Виконання Україною міжнародно-правових зобов'язань у сфері оподаткування.

Прагнення України співпрацювати на міжнародній арені у сфері оподаткування починається з моменту виокремлення цілей євроінтеграції як найголовніший напрям зовнішньої політики уряду. Тенденція міжнародного співробітництва України поступово набирає оберти починаючи з часів проголошення її як суверенної та незалежної держави, що підтверджується великою кількістю ратифікованих міжнародних угод з питань посилення міжнародного співробітництва держав, зокрема у сфері оподаткування.

Невід'ємною умовою виступати елементом єдиного міжнародного механізму регулювання міждержавних відносин у сфері оподаткування є адаптації національного законодавства до сталих міжнародних стандартів [93].

Так, на законодавчому рівні урядом України було підписано наведену низку угод щодо інтенсивного міжнародного співробітництва, зокрема з Європейським Союзом. Міжнародне співробітництво України вкрай важливе для подальшого належного функціонування податкової системи, що повинно покращити наявний стан зовнішньоекономічної діяльності.

Відповідно до положень Угоди «Про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» 2014 року Україна визнала керівні принципи податкової політики, що присутня Європейському Союзу та взяла на себе відповідні зобов'язання щодо введення принципів обміну податковою інформацією, прозорої міждержавної конкуренції у сфері досліджуваних суспільних відносин.

За таких обставин, Україна сприяє підвищити рівень міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема запровадити систему інтеграції національного законодавства держави до затверджених міжнародних стандартів оподаткування [21].

Для досягнення затверджених цілей щодо міжнародного співробітництва у сфері оподаткування державний уряд України складає періодичні плани подальших дій, що обов'язкові для виконання. Так, до минулої Угоди «Про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами» був розроблений План дій «Україна – Європейський Союз», який означав готовність сторін працювати разом для втілення визначених цілей міжнародного співробітництва, зокрема передбачений подальший напрямок єдиної політики держав визнавався вирішальним кроком імплементації українського законодавства до законодавства Європейського Союзу [81].

До приведення в дію положень Угоди «Про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» державним урядом України було розроблено наступний план дій «Порядок денний асоціації Україна - ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію», що звертав увагу на негайне здійснення необхідних заходів щоб Україна мала можливість користуватись перевагами міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування.

Саме з метою посилення єдиної політики держав є потреба удосконалення податкової системи України у спосіб максимального її приближення до функціонуючої податкової системи ЄС, зокрема:

– Використання наданих ресурсів, в тому числі запровадження положень зовнішніх рекомендацій, що означає обмін досвідом та новітніми тенденціями у сфері оподаткування між урядами держав та їх податкових органів;

– Одночасне із кодифікацією податкового законодавства держави, спрощення відповідної правової регламентації;

– Використання принципів прозорої податкової конкуренції з метою посилення міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування;

– Запровадження нових механізмів податкової звітності, контролю, аудиту, зокрема здійснення наглядових і контрольних заходів за суб'єктами господарювання;

– Розробка нових принципів стабілізації податкової політики у частині боротьби із суспільно-небезпечними діяннями у сфері оподаткування [98].

Слід виокремити інші шляхи України бути невід'ємним елементом міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, а саме мова йде про тісне співробітництво з центром належного функціонування системи податкового адміністрування – Організацією економічного співробітництва та розвитку.

Так, зазначена міжнародна організація визнається лідером в розробці дієвих міжнародних стандартів податкової системи адміністрування, зокрема розробка рекомендацій з подальшого розвитку механізму правового регулювання оподаткування відштовхуючись від сталих положень національного законодавства країни, в тому числі на міжнародному рівні кожній зацікавленій державі [86].

Також, слід наголосити на позитивних моментах набуття членства України Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей Організації економічного співробітництва та розвитку, що дозволило провадити тенденцію укладання міжнародних угод про обмін податковою інформацією, що автоматично означає залучення зовнішньої інвестиційної діяльності, збільшення надходжень до бюджетних формувань держави, а також інтенсивний та постійне запобігання суспільно-небезпечних діянь у сфері оподаткування.

Таким чином прослідковуються позитивні чинники приведення системи податкового адміністрування України до міжнародних стандартів у сфері оподаткування. В даному аспекті значне місце посідає зворотній зв'язок самостійних держав та спрямована діяльність міжнародних організацій, зокрема їх технічне сприяння, що сильно полегшує укладання нових та необхідних двосторонніх або багатосторонніх податкових угод.

Прагнення України бути учасником єдиної міжнародної політики держав у сфері оподаткування безперечно заслуговує похвали, адже така політика державного уряду дозволяє національним податковим органам ефективно зосереджуватись на наявні проблеми податкової системи [66].

Крім того, така цільова направленість державного уряду підвищує світовий рейтинг держави, наприклад нещодавно з різноманітних інтернет джерел вбачаються наступні заголовки «Україна в рейтингу "Оподаткування 2018" піднялася на 43 позицію з 190 країн в порівнянні з 84 місцем за результатами в рейтингу "Оподаткування 2017"» [76].

Так, як зазначає основна частина правознавців стверджує, що вирішальним вибірковим критерієм поліпшення рівня у світовому рейтингу «Ведення Бізнесу 2018» послугувало зниження державним урядом України розміру єдиного соціального внеску, особливо в порівнянні з минулими ставками зазначеного податку.

Даний факт послабив загальне податкове навантаження, однак відсутність електронного документообігу обумовлює збільшенням часу на підготовку та подачі податкової звітності, що виступило критерієм зниження показників рейтингу [37].

За таких обставин, попри існування, електронний взаємозв’язок в інтерпретації суб’єкт господарювання і податковий орган ще не доведений до належного рівня функціонування. Згідно даних наведених в передбаченому рейтингу в Україна розмір податкового навантаження складає 37,8 відсотків порівнюючи з податковим удушенням країн Європейського Союзу, який дорівнює 40,5 відсотків, коли світовий показник досягає 39,6 відсотків [50].

Податковий прогрес України помічається кожен рік, адже у 2016 році державна політика України у сфері оподаткування посідала на 84 місці в даному рейтингу, а в 2012 році посідала в кінці списку. Державний уряд України на відміну від країн Центральної Азії та Східної Європи зменшила податкові ставки, чим полегшила українським суб’єктам господарювання вести бізнес, зокрема зменшуючи ставки єдиного соціального. Саме так, у рамках

імплементації українського законодавства до європейських податкових правил державним урядом України було спростовано правову регламентацію зі сплати податків та подання фінансової звітності, особливо у частині запровадження електронної звітності та можливості внесення виправлень до податкових декларацій [95].

Запровадження електронної звітності в Україні була покликана не тільки обов'язковою умовою входу до внутрішніх меж Європейського Союзу, а ще основний елемент податкової реформи обумовлював підвищення рівня обслуговування платників податків.

За наслідком подання фінансової звітності в електронному форматі платники податків заощаджують гроші та час, зокрема програмне забезпечення здійснюють самостійно розрахунки на здійснюють превентивну функцію, тобто не дають платнику податків помилитись під час заповнення податкової декларації, зокрема такий елемент захищає фінансову звітність від зовнішнього неправомірного втручання. Такі позитивні чинники висвітлюють державу на міжнародній арені, як розвинена і соціальна країна, яка максимально наближена до світових стандартів [65].

Перші витоки подання електронної звітності знаходять своє відображення у 1986 році, коли уряд Сполучених Штатів Америки здійснив вперше апробацію подання фінансової звітності, в тому числі податкової, за допомогою електронних носіїв. На сьогоднішній день, основна кількість державних формувань використовують електронну звітність та за міжнародним досвідом є декілька способів подання податкової звітності за допомогою електронних каналів зв'язку, а саме:

1. Заповнити електронний звіт самостійно за допомогою відповідних програмних

забезпечень. На території України існує достатня кількість безкоштовних програмних забезпечень, що дозволяють формувати фінансові звіти та податкові декларації щодо наявних видів податків як фізичним особам, так і суб'єктам господарювання;

2. Заповнити фінансову звітність на он-лайн сайтах податкових органів, однак

найчастіше користування послуг таких інтернет джерел обумовлюється платним характером. Отже, належне функціонування електронної звітності полегшує подання платниками податків фінансової звітності у частині зниження витрат та часу платників, зокрема не тільки спрощує надіслання, прийняття й обробку податкової звітності, а ще унеможливлює зловживання працівниками податкових органів.

Тому, ми наголошуємо на інтенсивному міжнародному співробітництві держав у сфері оподаткування, що повністю приведе до подання фінансової звітності, зокрема податкової, в електронному форматі [99].

Актуальність дослідження правового статусу України на міжнародній арені, особливо з питань оподаткування полягає в тому, що з моменту обрання державним урядом цільової направленості у напрямку зовнішньополітичної інтеграції до ЄС Україна налагоджує національну податкову систему до сталих міжнародних стандартів.

За таких обставин, можна виявити необхідність обумовленої інтеграції та прориви в податковій сфері інших держав, зокрема політичні прориви України за результатом запровадження досягнутих результатів у сфері оподаткування інших держав.

Під егідою соціальної держави політична діяльність українського уряду обов'язково повинен бути націлений на забезпечення необхідним різноманіттям і кількості соціальних благ цивільного населення, тобто відповідати сучасним реаліям соціальної держави.

Сьогоднішні реалії вже відображають досягнення України в частині входу до внутрішнього ринку ЄС, що надало українським громадянам брати участь у зовнішньоекономічній діяльності на принципах вільного руху капіталу, товарів та послуг, єдиної податкової політики, яка обумовлена запровадженням єдиних тарифів, перерозподілом валового внутрішнього продукту,

забезпечення фінансових джерел, а також користуванням визнаними на міжнародній арені правилами щодо здійснення торгівельної діяльності [28].

Саме так, міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування відбувається лише на підставі глобалізації. Також, процеси реалізації податкової політики кожної держави є основними критеріями державного регулювання в цілому.

За словами кандидата економічних наук Тучак Т.В. прослідковується взаємозв'язок національної та зовнішньої економіки, що означає чим вищим є рівень інтеграції економіки у міжнародні економічні відносини, тим більший вплив на неї мають процеси, що відбуваються в світовій економіці [83].

З урахуванням вищенаведеного, можна висвітлити перелік запозичених Україною міжнародних методів функціонування податкової системи. Так, уніфікація податкового законодавства Швеції здійснювалась керуючись принципами єдиного платежу, що означало присвоєння кожному громадянину фіскального номеру. Такий принцип побудови єдиного державного обліку населення відобразився і в податковій системі України.

Також, спрощена система оподаткування почала розвиватись в Італії, Швейцарії, Великій Британії та Німеччині, що було обумовлено встановленням певних пільг або зменшення ставок відповідних податків малим підприємствам, що заваблювало самозайнятих осіб відмовитись від скритої діяльності та зареєструватись як суб'єктом господарської діяльності та сплачувати податки відповідно до занижених ставок, що лише наповнювало бюджетні формування держав.

Відповідна спрощена система оподаткування, обліку та звітності стимулювання малого бізнесу присутня в податковій системі України, яка встановлює розміри державних відрахувань в залежності від розміру річного отриманого прибутку платника податків [100].

Запозичений принцип розподілу джерел походження прибутку за критеріям платника податку та місця походження. Що стосується критерію визначення платника податків, то воно має важливе значення для системи

оподаткування, адже при встановленні податків на доходи юридичних осіб чи податок на доходи фізичних осіб необхідним є розуміння бази оподаткування таких податків, зокрема платника податку, об'єкт оподаткування та відповідну ставку податку.

Проблема будови податкової системи, особливо в частині визначення платника податку на прибуток обумовлюється відсутністю міжнародного єдиного визначення понятійного апарату прибуток, що обумовлений діяльністю самозайнятою особою та прибуток, який пов'язаний з діяльністю суб'єкта господарювання.

Принцип визначення місце походження отриманого доходу вже був висвітлений вище, як спосіб за допомогою якого вдається можливим уникнути подвійне оподаткування.

Діюча система зборів загальнообов'язкових платежів забезпечує функціонування держави в цілому. Міжнародна спільнота повинна розуміти, що уряд кожної самостійної держави націлений на максимальне податкове стягнення зі своїх громадян, тому останнім є обов'язковим набути знання та розуміння норм міжнародних законодавчих актів, зокрема положення чинних міжнародних договорів, які надають законодавчу підставу звільнення від оподаткування, зменшення відповідних податкових ставок, а також уникнення подвійного оподаткування [41].

В Україні питання зовнішнього уникнення подвійного оподаткування регулюється лише актами міжнародного права.

На сьогоднішній день, між Україною та іноземними державними формуваннями діє більше 70 угод про уникнення подвійного оподаткування, що лише підтверджує її участь в правовому регулюванні питань, що виникають в сфері оподаткування на міжнародній арені. Серед наявних способів уникнення зовнішнього подвійного оподаткування Податковий кодекс України передбачає лише декілька [52].

Так, відповідно до взятих на себе зобов'язань за двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування напрямки звільнення від подвійного

оподаткування нерезидента здійснюється шляхом повернення різниці між сплаченою суму податку і сумою, яку нерезидент зобов'язаний сплатити за отриманий прибуток на території України або зменшення ставки податкових відрахувань.

Відповідно до норм національних законодавств договірних держав платнику податків потрібно пройти певну процедуру звільнення від подвійного оподаткування, найчастіше це обов'язок резидентів отримати національного податкового органу країни, де отримується відповідний прибуток, довідку про суму сплаченого податку, після чого дана довідка підлягає легалізації у відповідній країні.

Судова практика багата на судові спори, предметом яких є уникнення подвійного оподаткування, особливо між національними податковими органами та суб'єктами господарювання, тому ми наголошує на дотриманні встановлених процедур уникнення подвійного оподаткування, зокрема отримання відповідних документів щодо сплати податків і зборів, що являється прямим доказом підстави суб'єкта господарювання уникнення подвійного оподаткування. Серед останніх чинних міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування наводяться у «Додатку Д» [30].

Підводні каміння уникнення подвійного оподаткування, виходячи з міжнародної судової практики, пов'язані із зловживанням передбаченими положеннями міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Зокрема, наявність міжнародних налагоджених зв'язків між самостійними державами надають можливість резидентам договірних держав використовувати пільги, зокрема такі, як нульові ставки податку при виплаті нерезиденту доходу [45].

Також, слід окремо розглянути запозичення державним урядом України досвід держав з розвиненою економікою в частині запровадження таких світових податкових інструментів, як акцизний збір та податок на додану вартість. Податок на додану вартість не є новим інструментом фіскального

суверенітету держави, адже початкові форми досліджуваного податку мали місце в 60-х роках серед деяких держав-учасниць ОЕСР, проте на території України податок на додану вартість вважається найактуальнішим податковим інструментом, що дозволяє вільне переміщення капіталу, товарів та послуг.

Найвигіднішими податковими відрахування для держави визнається податок на прибуток фізичної особи та суб'єкта господарювання, а також податок на додану вартість, що становлять майже половину розміру бюджетних формувань.

Першою державою, що запровадила податок на додану вартість визнається Франція, яка розробила податковий інструмент для винайдення нових шляхів боротьби з перевиробництвом товарів. Такими шляхами виявились обмеження імпорту та введення податкових інструментів, що стимулювали суб'єктів господарювання здійснювати експорт надлишкової продукції.

Система адміністрування податкової політики країн ЄС весь час вдосконалювалась, що допомогло ввести податок на додану вартість до внутрішнього ринку європейської співдружності держав у відповідність до сучасних реаліях.

Звісно, провадження системи податку на додану вартість було умовою інтеграції українського законодавства до затверджених норм міжнародного права, зокрема про що говорить Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» яка наводить корінні принципи належного функціонування податкового інструменту на території внутрішнього ринку ЄС.

Однак, Україна не була готова до запровадження такого податкового інструменту, що підтверджується перетворенням сучасного українського податку на додану вартість на звичайний податок з обігу продукції, який стягується в основному зі споживачів за ставкою 20 відсотків.

Так, споживачі, які виступають в ролі покупців продукції несуть цілковито податкове навантаження, адже в Україні податок на додану вартість не виступає підґрунтям розвитку підприємства, тобто не згуртовує їх фінансову

стійкість. Податок на додану вартість включається до ціни товару, тому відповідно громадське населення зацікавлено в послабленні ставки податку на додану вартість [59].

Спрощена правова регламентація податкової системи, зокрема її стабільність є важливим елементом економічного розвитку країни, однак попри інтенсивної імплементації норм міжнародних законодавчих актів Україна ще знаходиться на перших етапах стабілізації державної політики у сфері оподаткування.

Послаблення податкового удушення громадян є одним із елементів вдосконалення податкової системи.

У період здійснення державним урядом України податкової реформи, що передувала виникненню нового податкового кодексу, громадське населення очікувало досконале приведення цілісного та узгодженого податкового законодавства, особливо в частині покращення механізму системи із податкового адміністрування із чітким визначення прав та обов'язків у зв'язку між платником податків та податковим органом.

За наслідками проведення податкової реформи державний уряд України все ж таки домігся певних результатів щодо підвищення показників добровільної сплати податкових зборів, їх своєчасності та скорочення масштабів здійснення тіньової господарської діяльності, що є вирішальними аспектами на шляху Україні до розвиненої світової економіки.

Також, на площині актуальніших непрямих податків із податком на додану вартість перебуває акцизний збір, що стягується з відповідної групи товарів в незалежності від країни виробника.

В основному до товарів, які підлягають акцизному відрахуванню належать алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, скраплений газ та певні види транспортних засобів.

Так, відповідно до законодавчих актів ЄС, зокрема щодо зближення ставок акцизних зборів з нафтопродуктів, щодо зближення ставок на тютюнові

вироби державним урядом України було додано до переліку підакцизних товарів скрапленого газу.

На території внутрішнього ринку ЄС акцизний податок зі скрапленого газу відіграє роль оподаткування акцизним податком електроенергії та енергопродуктів, що спостерігається на внутрішньому ринку України.

На нашу думку, правове регулювання акцизного збору має на меті:

1. Зваблювання внутрішніх виробників підакцизних товарів, що послаблює роль імпорту;
2. Спеціальне ціноутворення не окремі види товарів;
3. Підтримання рівня раціональності суб'єктів виробництва підакцизних товарів.
4. Запобігання споживанню шкідливої для здоров'я споживачів продукції.
5. Необхідність більш ретельного контролю і нагляду за виробництвом і обігом підакцизних товарів.

Сучасні реалії тіньового виробництва та обігу підакцизних товарів на внутрішньому ринку України досягає майже 30 відсотків, що є в тричі більше показником ніж на внутрішньому ринку ЄС.

Очевидним є інструменти боротьби із суспільно-небезпечними діяннями у сфері оподаткування державного уряду України такі, як підвищення ставки акцизного збору.

Через здійснювані заходи із підвищенням податкових ставок податку на додану вартість чи акцизних зборів порушуються інтереси лише кінцевого споживача, адже через неготовність української податкової системи до імплементацій законодавства країн ЄС навантаження запроваджених інструментів податку на додану вартість та акцизних зборів несе лише та особа, яка здійснює роздрібну купівлю передбачених товарів.

За таких обставин, Україна інтенсивно працює над втілення стратегії сталого розвитку «Україна - 2020», що попри наявних недоліків інтегрованої податкової системи, особливо в частині посилення боротьби з платниками податків, що ховають отриманий прибуток, в тому числі питання

адміністрування податку на додану вартість та акцизних зборів залишається ще не вирішеним.

Однак, все ж таки є позитивні досягнення державного уряду України у будові адміністрування системи оподаткування та висвітлення держави на міжнародній арені як необхідного діючого елементу світового механізму правового регулювання міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема наявність належного рівня обслуговування платників податків, що передує своєчасному та повному поповненню державного бюджету країни, а також удосконалення податкового законодавства держави, що спрямоване на формування сталого розвитку національної економіки.

Розділ 3 Участь України у міжнародно-правовому співробітництві держав у сфері оподаткування

3.2. Світовий податковий план BEPS та його зв'язок з податковою реформою України.

Національне законодавства європейський держав, особливо норми, що регулюють податкові відносини набувають значення транснаціонального права. Як вже було висвітлено на прикладі імплементації національних норм України, уніфікація національних законодавчих актів країн Європейського Союзу залежить лише від часу. Так, запроваджуючи інститут уникнення подвійного оподаткування, уряди самостійних держав не здогадувались, що це спричинить виникнення певних видів кримінальних злочинів таких, як виведення суб'єктами господарювання отриманого доходу від оподаткування, тобто розмивання податкової бази. Тому, міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування націлилось на протидію зазначених злочинів розробивши так званий План BEPS (англ. Base erosion and Profit Shifting), що означає укриття отриманого прибутку й виведення прибутку з-під оподаткування [40].

Розробником плану із протидії розмивання податкової бази визнається ОЕСР. План протидії складається з 15 заходів, які містять в собі виключно рекомендаційний характер щодо ліквідації прогалин, що містяться в міжнародному податковому праві, зокрема щодо запровадження механізмів запобігання користування суб'єктам господарювання неправомірними знижками податкового навантаження. Саме так, через прогалини у національному законодавстві країни виникають міжнародні неузгодженості держав якими, в свою чергу, користуються транскордонні підприємці для зменшення або взагалі цілковитого уникнення щодо сплати загальнообов'язкових відрахувань. За випадком уникнення підприємством сплати податку на прибуток бюджетні формування самостійних держав втрачають відповідні надходження.

За останні декілька років ОЕСР розробила відомий план BEPS й відповідно до цього Програму розширеного співробітництва для формування

стратегії міжнародного оподаткування. Досліджуваний механізм є найважливішим фактором розвитку держав, адже національна економіка країни, що розвивається прямо залежить від податку, що обчислюється з отриманого прибутку суб'єктів господарювання. Фундамент плану BEPS обумовлюється новими чинниками взаємозв'язку національних податкових органів держав, що повинен надати плоди з обміну вже отриманого досвіду використання міжнародними підприємствами прогалин законодавчих актів та міжнародних двосторонніх чи багатосторонніх угод, що дозволяє їм сплачувати відповідні податки за зниженими ставками або взагалі звільнятись від оподаткування. Зокрема творці плану протидії податковим злочинам наголошують на внесення подальших поправок до вже наявних міжнародних законодавчих актів та угод [8].

План протидії із розмивання бази оподаткування передбачає імплементацію наступних механізмів:

1. Вирішення податкових проблем, які пов'язані із цифровою економікою;
2. Розробка податкових правил трансфертного ціноутворення нематеріальних

активів;

3. Боротьба із застосування податкових махінацій, що випливають з міжнародних

угод про уникнення подвійного оподаткування, в тому числі щодо фінансових операцій з резидентами третіх країн;

4. Запобігання штучному використанню податкових пільг;
5. Вдосконалення механізму врегулювання спорів, а також негативних чинників за

наслідком використання методів уникнення подвійного оподаткування;

6. Посилення контрольованих і наглядових заходів за іноземними елементами,

зокрема обмеження переказів прибутку нерезиденту, що знаходиться під юрисдикцією нижчого оподаткування;

7. Уникнення розмивання бази оподаткування шляхом ведення заборони включення до складу витрат інших фінансових операцій, зокрема за позиковими зобов'язаннями;

8. Запобігання використання агресивних податкових схем;

9. Недопущення уникнення статусу постійного представництва;

10. Вдосконалення законодавчих актів, що регулюють трансфертне ціноутворення;

11. Здійснення постійного аналізу наявної інформації щодо виведення прибутку з
під оподаткування;

12. Здійснення інтенсивної дії з неправомірними схемами щодо мінімізації податкових відрахувань;

13. Приєднання кожної країни-учасниці до автоматичного обміну податкової інформації.

14. Введення додаткових механізмів міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування до вже існуючих двосторонніх угод [19].

Світовий План BEPS не включає нові інструменти правового регулювання суспільних відносин, що присутні у сфері оподаткування, скоріш передбачений механізм недопущення розмиванню бази оподаткування піднімає на вищий рівень міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування, яке вже регулювало досліджувані прогалини оподаткування, зокрема на підставі наведеним переліком багатосторонніх угод:

1. Вже висвітлені модельні конвенції про уникнення подвійного оподаткування ООН та ОЕСР;

2. Багатостороння Конвенція ОЕСР «Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах»;

3. Ініціатива Організації економічного співробітництва та розвитку з протидії шкідливої податкової практиці;

4. Стандарт автоматичного обміну податковою інформацією [69].

Державний уряд України приймає опосередковану участь у досягненні поставлених завдань з питань BEPS, так хоча Україна й приєдналася до Програми розширеного співробітництва, що уявляє собою відкриту площину для міжнародного діалогу щодо методів реалізації розроблених заходів з протидії виведенню отриманого прибутку з-під оподаткування, взяли на себе зобов'язання інтегрувати Мінімальний стандарт Плану BEPS, що наголошує на обов'язковому запровадженню країнами 4 запропонованих заходів Плану протидії розмиванню бази оподаткування. Такими заходами, серед вже висвітлених, є:

1. Запобігання недоброзичливим податковим механізмам, зокрема обмеження використання передбачених податкових пільг, адже яскравим прикладом агресивної податкової махінації є планування діяльності керівництвом транскордонного підприємства таким чином, щоб за фінансовими операціями об'єктом яких є дивіденди або інші регулярні платежі у вигляді відсотків переказувати офіційним представництвам підприємства, які знаходяться під юрисдикцією іншої держави для застосування податкових пільг або взагалі для уникнення оподаткування отриманого доходу.

Саме так, агресивні податкові схеми більш присутні виплаті таких пасивних доходів, як певні проценти від відповідної діяльності та роялті. Платник податків включає до витрат підприємства зазначені платежі, відповідно які віднімаються від суми отриманого прибутку, таким чином платник податків виводить певну суму грошей з-під оподаткування.

Слід відмітити, що в України вже є певний потенціал інтеграції окремих заходів світового Плану BEPS, адже Податковий кодекс України встановлює кількісні ліміти включення до витрат підприємства відсотків, які виплачуються нерезиденту у вигляді прибутку. Очевидні ознаки таких махінацій присутні особливо фіктивним закордонним представництвам підприємства, які хоча й зареєстровані як суб'єкти господарювання, але не здійснюють підприємницьку діяльність.

Такі підприємства мають фіктивну юридичну адресу, не мають співробітників, тобто підприємство, яке було створено саме для використання податкових пільг визначені міжнародною угодою, в тому числі угодою про уникнення подвійного оподаткування. Такий засіб протидій щодо неправомірного уникнення оподаткування є обов'язковим заходом імплементації мінімального стандарту Плану BEPS, який націлений на боротьбу саме з таким штучними фінансовими транзакціями. Запроваджений податковий інструмент організації економічного співробітництва та розвитку передбачає декілька способів для позбавлення права суб'єкта господарювання податкових пільг. Один із таких способів вже був висвітлений вище, який передбачає обмеження податкових пільг за умови здійснення фінансової транзакції для отримання таких пільг. Основна частина держав, що приєдналися до Плану протидії BEPS обрали саме наведений спосіб обмеження застосування податкових пільг.

2. Удосконалення підписаних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування;

3. Приведення національного законодавства до змоги належного правового регулювання трансфертного ціноутворення та подальшому використанню автоматичному обміну податковою інформацією;

4. Вдосконалення механізму врегулювання спорів, а також негативних чинників за наслідком використання методів уникнення подвійного оподаткування. За наслідками запровадження даного податкового механізму передбачається вдосконалення наявної процедури вирішення податкових спорів. Так, за умови неправильного використання національними податковими органами однієї із територіальних юрисдикцій положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування платник податків зможе звернутись безпосередньо до податкових органів обох держав з відповідними обґрунтованими проханнями. Також, імплементовані положення міжнародного інструменту сприятимуть спрощенню адміністративних послуг та процедур, а також досягненню досягнення мирової угоди щодо виникнених спірних

випадків. Зміни, що вносяться до конвенції, будуть зобов'язувати контролюючі органи виконувати свої зобов'язання, що стосуються досягнення взаємних домовленостей щодо спірних питань, а також сприятиме спрощенню ряду адміністративних процедур [42].

Ми звертаємо увагу, шо на міжнародній арені посідають місце окремі держави, які ще не готові запровадити всі заходи перелічені світовим Планом BEPS, через відсутність технічних ресурсів чи через невідповідність національного податкового законодавства до затверджених міжнародних законодавчих актів. Так, ОЕСР входить до скрутного положення держав пропонуючи інтегрувати Мінімальний стандарт світового Плану BEPS, однак ми вважаємо за необхідним додати до досліджуваного стандарту ще один податковий інструмент, який присікає най розповсюджувані штучні дії в сфері оподаткування – запобігання штучному використанню передбачених податкових пільг.

Передбачений податковий інструмент передбачає запобіганню агресивних махінацій за якими платники податків створюють об’єкт інтелектуальної або промислової власності, відповідно якому може надаватись правова охорона, створюється на території однієї країни, однак реєструється на території іншої територіальної низько-податковій юрисдикції.

Очевидне використання зазначеної агресивної податкової схеми присутнє випадкам, коли суб’єкт господарювання здійснює певні правочини та отримує від нього певний прибуток не за місцем здійснення основної господарської діяльності. Зазвичай, об’єктами таких махінацій є діяльність, що не прикріплена до конкретного місця, саме така підприємницька практика в розумінні Плану BEPS є шкідливою [39].

Одним із способів боротьби з даним недоброзичливим податковим механізмом є надання відповідних пільгових режимів лише на передбачених умовах, наприклад для отримання доходу на території іншої низько-податковій юрисдикції суб’єкт господарювання повинен доказувати обґрунтування зв’язку з такою юрисдикцією чи здійснювати на її території істотну підприємницьку

діяльність. За інтегруванням даного заходу світового Плану BEPS більшість держав-учасниць вже внесли зміни до національного податкового законодавства, за якими певні пільгові режими посили або взагалі скасували.

Так, Указом Президента України №180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» було розроблено робочу групу для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон, зокрема Міністром фінансів було розроблено дорожню карту щодо реалізації Плану дій BEPS [38].

Імплементація досліджуваних податкових механізмів сприятиме для України налагодженими міжнародними зв'язками та обумовить прозоре податкову політику, зокрема наддасть правової підстави внести необхідні поправки до чинних міжнародних угод, в тому числі про уникнення подвійного оподаткування, що не дозволить переміщуватись прибутку отриманого на території України до територіальних юрисдикцій, до податкове навантаження більш сприятливе, тобто сприятиме збільшенню державних коштів [68].

Проаналізувавши державну політику України щодо досліджуваного питання, ми прямо наголошуємо, що попри відображення прагнення бути невід'ємним елементом цілковитого механізму протидії неправомірного використання недоброзичливими платниками податків наявних прогалин як у національному, так і на міжнародному рівні, державний уряд України досі не здійснив жодних заходів щодо імплементації наведених ідеї міжнародної спільноти. Зокрема, досі немає законодавчого підґрунтя боротьби з укриття отриманого прибутку й виведення прибутку з-під оподаткування, що відображається в наступному:

1. Хоча Україна й приєдналась до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР та взяла на себе зобов'язання інтегрувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, однак зі спливом року державним урядом країни досі не підписана багатостороння угода протидії BEPS;

2. Досі не приведено у дію норми Проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній)»;

3. Мінімальний стандарт Плану BEPS, який включає в себе 4 із 15 заходів протидії розмиванню бази оподаткування не оформлений юридично як законопроект.

Однак, слід відмітити й здійсненні позитивні кроки державного уряду України, що сприятимуть інтеграції міжнародного досвіду міжнародного співробітництва держав із боротьби з навмисним ухиленням від оподаткування, зокрема розмиванням податкової бази, а саме запровадження трансфертного ціноутворення, зокрема належне правове регулювання контрольованих фінансових операцій, що включає постійний контроль за ними у відповідності до міжнародних стандартів. Завдяки інтенсивному контролю за завчасно наведеним обсягом отриманого доходу від господарських операцій, що пов'язані з нерезидентами експорт отриманого прибутку, походженням з території України до офшорних підприємств значно зменшився.

Нагадаємо, що 7 червня 2017 року на офіційній конференції ОЕСР був представлений податковий інструмент, що вносить зміни до укладених міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, що переслідує цілі запобігти користуванням суб'єктами господарювання наявних прогалин, що виникають за результатом взаємозв'язку національних законодавств окремих самостійних держав з метою виведення прибутку із бази оподаткування. Після чого майже 70 державних формувань приєднались до багатосторонньої угоди щодо імплементації Плану протидії BEPS, зокрема 10 країн оголосили про подальший намір приєднання до угоди.

На сьогоднішній день, кількість міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування пересікає межу за одну тисячу, тому через довготривалий процес переговорів самостійних держав розроблений багатосторонній інструмент, який представлений абревіатурою MLI (англ.

Multilateral Instrument) покликаний у короткі часи ліквідувати наявні не доопрацювання досліджуваних двосторонніх угод [49].

За таких обставин, існують загрози, що Україна через ігнорування обов'язкових для запровадження нових механізмів оподаткування, що вимагають перегляд як діючих податкових норм національного законодавства, так і міжнародних законодавчих актів, зокрема через відсутність їх законодавчого підґрунтя, залишиться осторонь від міжнародного співробітництва держав щодо боротьби з агресивними податковими схемами і уникненням оподаткування.

Слід зробити акцент на міжнародний досвід протидії таких явищ, як розмивання податкової бази і ухилення від оподаткування і зробити відповідні висновки, зокрема для подальшої податкової політики державного уряду України. Так, суспільний процес глобалізації посилює рух капіталу, товарів та послуг як на внутрішньому ринку країни, так і на зовнішньому. Суб'єкти господарювання вже давно здійснюють мінімізацію податкових відрахувань за рахунок територіальних юрисдикцій з пониженим податковим навантаженням, тобто використання офшорних зон. Ми наголошуємо, що самотужки окрема держава не в змозі боротись з подібними явищами, саме тут й висувається потреба у міжнародному співробітництві держав у сфері оподаткування.

Агресивні податкові махінації розпочали своє застосування у період світової економічної кризи, а саме в 2009 році, проте гостра тенденція їх використання набуває інтенсивності впродовж останніх двох років. Досліджувані недоброзичливі податкові махінації несуть в собі загрозу, в першу чергу, для економічного подальшого розвитку держави, в тому числі виникають ризики стабільності державного апарату внаслідок упущення податкових надходжень, що обмежує фінансування необхідних соціальних благ громадського населення.

Слід відмітити проблеми доказової бази щодо застосовування неправомірних механізмів для звільнення від оподаткування чи застосування податкових пільг від належної оптимізації податкових відрахувань, адже через

наявні прогалини національного законодавства та колізій міжнародних двосторонніх угод дозволяють платникам податків законно звільнювати отриманий прибуток від оподаткування [101].

Ми звертаємо увагу, що формування дорожньої карти із виконання Плану протидії BEPS та її виконання повинно відбуватись з урахуванням особливостей національного законодавства країни, але обов'язково повинна включати автоматичний обмін податковою інформацією, що є обов'язковим заходом зазначеного Плану, для виявлення таких агресивних податкових практик. Міжнародна нерядова організація, що покликана ліквідувати світову бідність людей «Oxfam America» в кінці 2017 року оприлюднила доповідь в якій описується загальні уявлення про масштаби офшорів, зокрема структуру офшорної практики та їх динаміку.

За наведеними даними міжнародної організації 50 найбільших підприємств Сполучених Штатів Америки використовують агресивні податкові механізми через власні офіційні представництва, що розташовані майже на кожному куточку земної кулі та кількість яких досягає майже двох тисяч, які, в свою чергу, за 2017 рік приховали отриманий прибуток на суму 1,6 трлн. дол. США [100].

Серед країн, що відмовились від підписання багатосторонньої угоди щодо впровадження світового Плану BEPS належать США через вже наявні жорстокі механізми, що запобігають розмиванню бази оподаткування, тому американські підприємства націлені на використання агресивних податкових інструментів на юрисдикціях з менш посиленим податковим тягарем, зокрема на внутрішньому ринку ЄС.

Також, Організація економічного співробітництва та розвитку вивела неправомірні витрати, що пов'язані з офшорними махінаціями від отриманого прибутку суб'єктів господарювання до бюджетних формувань самостійних країн розмір яких може складати 250 млрд. дол. США.

Зокрема, за думкою Інни Шовкуна, співробітника Державної установи «Інституту економіки та прогнозування Національної академії наук України»,

наводиться висновок, що державному уряду України слід направити державну політику на ліквідацію офшорних податкових механізмів та інтенсивну детінізацію, що сприятиме виникненню нових джерел фінансування для економічного розвитку України. Так, з моменту проголошення незалежності України, за загальними даними, рейтингами та відповідними оцінками масштабів офшорів, розмір прибутку отриманого на території України, що був виведений через офшорні юрисдикції досягає майже 150 млрд. дол. США.

Інною Шовкуном було зазначено, що на сьогоднішній день у тіньовому секторі економіки обіг коштів досягає 35 відсотків офіційного внутрішнього валового продукту країни. Висновком слугує те, що держави втрачають упущені бюджетні надходження більше ті, які знаходяться на етапі розвитку, на відміну від розвинених держав [103].

Наголошуємо, що реалізація передбачених заходів протидії уникнення з-під оподаткування вимагає потенціалу кожної країни, що зобов'язалась імплантувати передбачені положення плану BEPS. Під потенціалом країни розуміється відповідність державної політики до мінімальних міжнародних стандартів функціонування економічних чинників держави, зокрема змога впровадити автоматичний спосіб обміну податковою інформацією, що обумовлюється технічною обробкою великих обсягів інформації.

Транскордонні підприємства налагоджують взаємні зв'язки з нерезидентами, в тому числі з тими майбутніми партнерами, які функціонують на заздалегідь запланованої та вигідної територіальної юрисдикції не тільки для уникнення оподаткування отриманого прибутку, а ще для захисту активів підприємства, адже інформація про кінцевих фактичних власників капіталу в більшості країн не є публічною інформацією або наведена інформація про підприємство не є правдивою, тому через ряд висвітлених причин податкові органи не в змозі запобігти використанню агресивних податкових механізмів суб'єктами господарювання через фіктивні представництва на етапі їх державної реєстрації.

Ще однією із складових потенціалу України інтегрувати передбачені положення світового податкового інструменту щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування є положення Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів», за якими було введено обов'язок засновників майбутнього підприємства на етапі державної реєстрації суб'єкта господарювання вказувати інформацію про кінцевого фактичного власника доходу підприємства, яка знаходиться у вільному та безкоштовному доступі.

За таких обставин, на нашу думку, запровадження автоматичного способу обміну податкової інформації є пріоритетним заходом з наведених Планом BEPS, що дозволить надавати або отримувати інформацію державам-учасницям світового Плану BEPS відповідну інформацію, що сприятиме запобіганню ще на етапі планування здійснення тіньової діяльності, виведення отриманого прибутку з-під оподаткування, умисного використання наявних колізій та прогалин міжнародних угод із метою використання податкових пільг та інші суспільно-небезпечні діяння в сфері оподаткування.

З урахуванням вищенаведеного, світовий план протидії розмивання бази оподаткування націлений на внесення значних змін до існуючої міжнародної системи оподаткування, а також уніфікувати принципи сталих податкових традицій на міжнародному рівні. Серед переліку запропонованих Планом BEPS заходів, слід виділити найголовніші, а саме спонукання держав стати та в подальшому функціонувати в ролі невід'ємного елементу суцільного механізму міжнародного співробітництва держав, що боротися з такими агресивними податковими практиками, як штучне виведення отриманого доходу з оподаткування користуючись наявними прогалини та колізіями, зокрема які виникають за результатом договірних відносин самостійних держав щодо уникнення подвійного оподаткування.

Висновок до третього розділу.

Підсумовуючи вищевикладене, глобалізація перетворює внутрішню економіку кожної самостійної держави відповідно до реалій сучасного розвитку, що в корені закріплює належне функціонування зовнішньоекономічної діяльності.

Вільний рух капіталу, товарів та послуг, зокрема усунення торговельних бар'єрів роль інтеграції національних законодавств, економік та ринків значно зросла. Налагоджене міжнародне співробітництво в цілому важливе для підтримки суспільного розвитку в будь-якій сфері, зокрема для ліквідації світової бідності, запровадження інноваційної діяльності, створення робочих місць та інше.

Перелічені життево-значимі суспільні явища цілковито залежать від належної системи оподаткування як внутрішньої, так і міжнародної. Однак, взаємозв'язок національних правил оподаткування окремих територіальних юрисдикцій створює несприятливі наслідки на шляху до досягнення поставлених цілей.

Тому, міжнародна спільнота задана питанням щодо розробки способів досягнення прозорих та впевнених правил оподаткування як державним урядам самостійних державних формувань, так і їх суб'єктам господарювання, адже міжнародні законодавчі акти, що регулюються суспільні відносини у сфері оподаткування є відправним пунктом не лише для належного підтримання світової економіки, а й подальшого її розвитку.

Особливо з технічним розвитком технологій суб'єкти господарювання здійснюють діяльність, що охоплює дві та більше держави, що робить її глобальною, що займає основну частку світової економіки.

За таким засобом та іншими суб'єкти господарювання все більше віднаходять нові інструменти неправомірної мінімізації доходів, що ставить усі ланки цивільного населення у стан податкової несправедливості, а саме використання агресивних податкових махінацій підриває належне функціонування кожної податкової системи, зокрема порушують

адміністрування державних урядів країн щодо збагачення бюджетних формувань, за рахунок яких фінансуються необхідні суспільні блага цивільного населення.

Належне функціонування системи оподаткування є основною будовою незалежністю держави, але існує ряд випадків взаємодії внутрішніх податкових правил гри, які дають тріщину бюджетним формувань країни. Міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування в першу чергу наголошує самостійним державам під час формування національних норма податкового права враховувати вплив інших країн, що повинно виключити їх невідповідність.

Дослідивши потенціал України до інтеграції міжнародних законодавчих актів у сфері оподаткування та наявні перепони, що стоять на шляху включення до єдиного міжнародного механізму правового регулювання оподаткування, державному уряду України слід негайно доопрацювати ухвалення законопроектів щодо запровадження податкових механізмів, що передбачаються світовим планом протидії розмивання бази оподаткування.

ВИСНОВКИ

Як вже зазначалось, актуальність теми міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування прямо підпорядкована інтенсивному процесу світової глобалізації, у відповідь якої держави намагаються удосконалювати діючі національні податкові системи до потреб реалій сьогодення. Тому, при такі діяльності кожної самостійної держави слід враховувати інтереси й вплив інших територіальних юрисдикцій для створення високо налагодженого механізму системи оподаткування.

Саме за результатами спірного зіткнення національних законодавчих актів окремих держав у сфері оподаткування з'являються тріщини в бюджетних формувань за рахунок яких фінансуються життєве-необхідні суспільні блага цивільного населення.

Так, досліджуючи історію та етапи формування міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування з'являється можливість здійснити превентивну функцію, що полягає у завчасному запобіганні повторних помилок державних урядів країн. Можна виокремити певну пам'ятку із наведеними обов'язковими умовами діючої міжнародної системи оподаткування, а саме:

1. Законодавче регулювання податкових відносин на внутрішньому та міжнародному рівні;
2. Прозорі та зрозумілі правові регламентації податкових зобов'язань;
3. Правове регулювання відповідальності за вчинювані злочини об'єктом яких є суспільні відносини у сфері оподаткування;
4. Прагнення самостійних держав відігравати роль постійно-функціонуючого елементу цілковитого механізму міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема швидке реагування на запровадження міжнародних інструментів оподаткування;
5. Обов'язкова наявність договірних відносин самостійних держав у сфері оподаткування, в тому числі постійна їх уніфікація;

6. Винайдення шляхів послаблення податкового тягаря цивільного населення;

7. Знищення корупційних факторів та недопущення використання суб'єктами господарювання агресивних податкових схем.

За дослідженням теми міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування нам вдалось виявити причини неналагодженого процесу взаємодії держав у сфері оподаткування, зокрема яскравим прикладом виступає діяльність державного уряду України, яка найчастіше націлена на ігнорування інтеграцій положень міжнародних законодавчих актів, що гальмує загальний розвиток та уніфікацію діючих систем оподаткування.

Як було висвітлено в даній роботі, Україна має великий потенціал виступати на міжнародній арені як розвинена держава, в тому числі у сфері оподаткування, попри існування певних перепон на такому шляху, а саме неготовність національного законодавства приймати міжнародні податкові інструменти, відсутність технічних, фінансових ресурсів та інше.

Також, було розглянуто роль і важливість різноманітного та великого суб'єктного складу інституційного механізму міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, що націлена на приведення постійного міжнародного діалогу держав до порядку денного якого належать винайдення рішень наявних проблем у сфері оподаткування.

За таких обставин, приймаючі надані рекомендації щодо покращення результатів дії системи оподаткування, запроваджуючи міжнародні податкові інструменти або враховуючи вплив та інтереси інших країн, держава вже має взаємозв'язок з міжнародним співробітництвом держав у сфері оподаткування.

Отже, як вже зазначалось, що певна кількість країн ігнорують співпрацю держав у сфері оподаткування, зберігаючи свої фінансові та інші ресурси, проте даний напрямок правового регулювання охоплює повністю всі суспільні відносини, які залежить на пряму від чесної та прозорої конкурентоспроможної політики союзу держав у сфері оподаткування.

Саме тому, ми наголошуємо на приєднанні до вчинення спільних дій і запровадження відповідних податкових інструментів таких, як складання та уніфікація двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, автоматичний обмін податковою інформацією, світовий План протидії розмивання бази оподаткування BEPS та інших. Запровадження передбачених податкових інструментів наддасть кожній територіальній одиниці плоди у вигляді подальшого стрімкого розвитку торгівельної економіки, в тому числі зовнішньої, збільшення коштів бюджетних формувань, залучення іноземних суб'єктів господарювання, інвестицій, швидке та завчасне реагування на суспільно-небезпечні діяння у сфері оподаткування, зокрема використання агресивних податкових схем.

За таких обставин, за результатом послідовного дослідження напрямку міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, нам вдалось висвітлити наступні аспекти:

1. Досліджено етапи історичного розвитку єдиної діяльності держав у сфері оподаткування, в тому числі чинники, що зумовили самостійні державні формування співпрацювати, а саме як вбачається з історії розвитку досліджуваного предмету формування і розвиток податкових відносин держав потребували законодавчого підґрунтя або певного закріплення, адже договірні зобов'язання, взяті на себе державами для виконання, повинні бути прописаними, прозорими та відомими сторонам. Одним з історично-відомих податкових союзів країн, діяльність якого максимально приближена до сучасного міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, є Німецький митний союз. Причини заснування вказаного союзу прямо відтворюють обставини, що привернули на себе увагу держав та покликали їх до створення механізму міжнародно-правового регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування.

2. Відображений внесок інституційного механізму правового регулювання співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема їх законодавчих актів, що направлений на загальну консолідацію податкової бази для суб'єктів

господарювання, оскільки це спричиняє адаптацію національних податкових систем самостійних держав до єдиної міжнародної податкової бази. Буде доречним повторно навести думку німецького економіста Ф. Ліста, якою повністю описується потреба знищення митних бар'єрів між самостійними державами – «Передбачений випадок є тотожним ефекту, що створює вільну циркуляцію крові у судинах».

3. Розкрито теоретичні засади та моделі міжнародного співробітництва держав в рамках податкових відносин. Так, поштовхом до спільного міжнародного співробітництва держав виявилась діяльність Організації Об'єднаних Націй та Організації економічного співробітництва і розвитку, що підтверджується сталим формуванням в світовій податковій практиці два варіанта зведення діючих принципів будови податкової політики та системи таких, як «Модель Організації економічного співробітництва і розвитку та модель Організації Об'єднаних Націй Слід зазначити, що саме наведені дві податкових моделі слугую підставою та основою діючих на сьогоднішній день міжнародних угод держав у сфері оподаткування.

4. Визначені фактори розвитку міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування та можливі ризики їх ліквідації, які віднаходять своє існування у відсутності прагнення самостійних держав до міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, включаючи їх опір інтеграції національного законодавства до міжнародних стандартів обміну податкової інформації, що перешкоджає функціонування єдиного європейського організму.

5. Надано оцінку наявним перепонам, що стоять на шляху інтеграції державам, що розвиваються сталих міжнародних інструментів у сфері оподаткування. Потреба в прозорій податковій конкуренції існує й досі, що обумовлюється створенням справного механізму регулювання податкової політики на міжнародній арені. Однак, на цьому шляху стоять такі перепони, як зменшення податкової юрисдикції, нездійснення обміну інформацією, а також використання складних фінансових інструментів, що призводять до низького

рівня податкових надходжень через великі кількісні показники вчинюваних суспільно-небезпечних діянь у сфері оподаткування.

6. Визначений вклад України у спільну діяльність держав у сфері міжнародного оподаткування. Яскравим прикладом слугує участь України у податковому механізмі FATCHA в рамках якого українські фінансово-кредитні установи надають інформацію про здійснені фінансові операції, що відбуваються на території України резидентами інших країн. Цікавим фактом є те, що на державу покладаються певні санкції за порушення чи недотримання обов'язків взятих на себе учасниками вказаного механізму. Даний механізм продемонстрував реальну ефективність боротьби із суспільно-небезпечними діяннями у сфері оподаткування, зокрема із відмиванням грошей та умисною несплатою податків. Також, слід виокремити те, що Україна визнала керівні принципи податкової політики, що присутня Європейському Союзу та взяла на себе відповідні зобов'язання щодо введення принципів обміну податковою інформацією, прозорої міждержавної конкуренції у сфері досліджуваних суспільних відносин. За таких обставин, Україна сприяє підвищити рівень міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, зокрема запровадити систему інтеграції національного законодавства держави до затверджених міжнародних стандартів оподаткування.

7. Проаналізовані договори України про уникнення подвійного оподаткування, як найбільш поширений вид міждержавних угод у сфері оподаткування. В Україні питання зовнішнього уникнення подвійного оподаткування регулюється лише актами міжнародного права. На сьогоднішній день, між Україною та іноземними державними формуваннями діє більше 70 угод про уникнення подвійного оподаткування, що лише підтверджує її участь в правовому регулюванні питань, що виникають в сфері оподаткування на міжнародній арені.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Міжнародні податки: концепція та перспектива / В. Андрущенко // Вісник податкової служби України. – 2005. – № 44. – С. 50–53.;79
2. Баскин Ю.Я. История международного права / Ю.Я. Баскин, Д.И. Фельдман. – М.: Междунар. отношения, 1990. – 208 с.5
3. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине. Монография / Г.В. Бех / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 128 с;73
4. 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.;33
5. Бутаков Д.Д. Основы мирового налогового кодекса / Д.Д. Бутаков // Финансы. – 1996. – № 8. – С. 23–27.;67
6. Буткевич О.В. Міжнародне право Стародавнього Світу / О.В. Буткевич. – К.: Україна, 2004. – 864 с.7
7. Вдовічена Л. Еволюція принципу адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню // Підприємництво, господарство і право. – 2007 р. - № 6. - С. 69-72.;29
8. Вдовічена Л.І. Принцип територіальності в податковому праві / Л.І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Вип. 273: Правознавство. – Чернівці: Рута, 2005. – С. 89–92;51
9. Взаємодія міжнародного права з внутрішнім правом України / За ред. В.Н. Денисова. – К.: Юстініан, 2006. – 672 с.;84
10. Войтович Р.В. Глобальна держава як альтернатива національної держави в сучасних умовах суспільного розвитку / Р.В. Войтович // Статистика України. – 2006. – № 3. – С. 86–91;77
11. Войтович С. Система та право міжнародних економічних організацій / С. Войтович // Український часопис міжнародного права. – 2002. – № 1. – С. 12–24.;53

12.Герасименко Н.М. Зарубіжний досвід у сфері обміну податковою інформацією: останні тенденції та напрями / Герасмиенко Н.М. // Вісн. Нац. ак. держ. упр. при ПУ. – 2017 р. – С. 12-22.;63

13.Гнатовський М.М. Європейський правовий простір. Концепція та сучасні проблеми / М.М. Гнатовський / Київський нац. ун-т ім. Тараса Шевченка, Інститут міжнародних відносин. – К.: Видавничий дім "Промені", 2005. – 224 с.;55

14.Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV;25

15.«Державне управління в країнах Стародавнього Сходу»: Навч. посіб. 2008 р. / П. В. Сацький (теми 1, 2, 9, 10, ТГ);16

16.Грабарь В.Э. Материалы к истории международного права в России (1647-1917) / В.Э. Грабарь. – М.: Изд. АН СССР, 1958. – 491 с.10

17.Дернберг Р.Л. Международное налогообложение / Р.Л. Дернберг: Пер. с англ. В.Ф. Назарова, В.Э. Лалаян – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.;46

18.Динь Н.К. Международное публичное право: В 2-х т. Т. 1: Кн. 1: Формирование международного права. Кн. 2: Международное сообщество / Н.К. Динь, П. Дайе, А. Пелле ; пер. с фр. – К.: Сфера, 2000. – 440 с.3

19.Доповідь Генерального секретаря Організації Об'єднаних Націй № A/62/1 від 31 серпня 2007 р.;48

20.«Економічна теорія»: підр. «Дашков и К0», 2008., 4-е изд.,перераб. и доп. / З.К. Океанова, 2008 р. – 106 с.;2

21.«Економічне вчення Адама Сміта» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://textbooks.net.ua/content/view/1314/19/;4

22.Європейське економічне співтовариство – Європейський Союз: еволюція, інститути, політика [Електронний ресурс]. – Режим доступу:https://studme.com.ua/101804068017/ekonomika/evropeyskoe_ekonomicheskoe_soobschestvo_evropeyskiy_soyuz_evolyutsiya_instituty_politika.htm;44

23.«За рік Україна вдвічі покращила позиції в міжнародному рейтингу оподаткування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

https://espreso.tv/news/2017/11/21/za_rik_ukrayina_vdvichi_pokraschyla_pozyciyi_v_mizhnarodnomu_reytyngu_opodatkuvannya;78

24. Законотворчість. Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним та європейським правом: Збірник науково-практичних матеріалів; Вип. 4. – К.: Інститут законодавства Верховної Ради України, 2005. – 199 с.;80
25. История мирового налогооблажения [Електронний ресурс]. – Режим доступу:https://ubr.ua/finances/taxes/istoriia-mirovogo-nalogooblojeniia-306351;6
26. «История налогов в России»: підр. «Толкушкин А.В.», Юристъ, 2001 р. – 432 с.;9
27. І. Шовкун Промислове відродження України: ціна питання / Інна Шовкун // наук. ст. – 2017 р.102
28. Інформація щодо співробітництва Державної фіскальної служби України з міжнародними організаціями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodo-spivrobitnitstva mini/?print;74
29. Казанский П. Учебник международного права публичного и гражданского / П. Казанский. – Одесса: Экономическая типография, 1902. – 532 с.;12
30. Карро Д. Международное экономическое право: Учебник / Д. Карро, П. Жюйар / Пер. с франц. В.П.Серебреникова, В.М.Шумилова. – М.: Междунар.отношения, 2001. – 608 с.;36
31. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения / В.А. Кашин. – М.: Международные отношения, 1983. – 184 с.;23
32. «Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://studme.com.ua/118009129937/ekonomika/konventsii_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_predotvraschenii_ukloneniya_uplaty_nalogov.htm;24

33. Конвенція «Про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325;27
34. Кузнєцов К.В. Підвищення ефективності механізмів державного управління в контексті міжнародних податкових договорів України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр.: спец. 25.00.02 "Механізми державного управління" / К.В. Кузнєцов. – К., 2006. – 20 с.;88
35. 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.;87
36. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс) / И.И. Кучеров: Учебник. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. – 452 с.;22
37. Кучерявенко Н.П. Научно-практический комментарий к Закону Украины "О системе налогообложения" / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Фирма "Консум", 1998. – 125 с.;75
38. Лисецька Н.М. Впровадження Європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України / Лисецька Н.М. // журн. Мик. нац. ун. імені В.О. Сухомлинського. – 2015 р. – випуск 4.;91
39. Лукашук И.И. Нормы международного права в международной нормативной системе / И.И. Лукашук / Российская Академия Наук, Институт государства и права. – М.: Спарк, 1997. – 322 с.;71
40. Лукин П.И. Источники международного права / П.И. Лукин. – М.: Изд-во АН СССР, 1960. – 144 с.;70
41. Мельник М.М. Ретроспективна періодизація розвитку оподаткування / М.М. Мельник // Науковий вісник Національної академії ДПС України (економіка, право). – 2005. – № 5(32). – С. 62–67;26
42. Міжнародне економічне право: підр. — Видання друге, перероблене і доповнене. — К.: КНЕУ, 2003. — С. 311;43

43. Міжнародне оподаткування / За ред. Ю. Г. Козака, В. М. Сліпа / навч. посібник. - К.: Центр навч. літ., 2003. - С. 166.;62
44. Міжнародне оподаткування : навч. посібн. / за ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпа. – К.: Вид- во "Центр навч. літ-ри". – 2003. – С. 166.;54
45. Міжнародне податкове право і міжнародні договори з питань оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://stud.com.ua/20300/ekonomika/mizhnarodne_podatkove_pravo_mizhnarodni_dogovori_pitan_opodatkuvannya;47
46. Міжнародний обмін податковою інформацією [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/mizhnarodniy-obmin-podatkovoyu-informacieyu.html;57
47. Міжнародні податкові угоди: обмін інформацією [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9120;64
48. Мусійчук І. Правові засоби боротьби з уникненням від міжнародного оподаткування: поняття та сучасні тенденції / І. Мусійчук // Право України. – 2007. – № 5. – С. 162–166;89
49. Мусійчук І. Правові засоби боротьби з уникненням від міжнародного оподаткування: поняття та сучасні тенденції / І. Мусійчук // Право України. – 2007. – № 5. – С. 162–166;85
50. Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. – К.: Вісник податкової служби України, 2002. – 144 с.;11
51. Оппенгейм Л. Международное право. Т.1. Мир. Полутом 1 / Л. Оппенгейм. – М.: Государственное издательство иностранной литературы, 1948. – 408 с.;17
52. Пероговский В. О началах международного права относительно иностранцев у народов древнего мира / В. Пероговский. – Киев: Университетская типография, 1859. – 51 с.;13
53. План BEPS: Всемирное наступление на агрессивное налоговое планирование [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.roche-duffay.ru/articles/beps.htm;94

54. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. – 386 с;61
55. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.;34
56. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17;1
57. Порядок денний асоціації Україна - ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_990;72
58. Приєднання України до Плану BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006198-priyednannya-ukrayini-do-planu-beps;96
59. Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон: Указ Президента України №180/2016 від 28.04. 2016 р.;97
60. Про перелік країн, з якими на 01.01.2016 р. укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування: Лист Державної Фіскальної служби України від 28.01.2016 р. № 2815/7/99-99-12-01-03-17;82
61. Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки від 30.06.1997 р.;32
62. Проблеми подвійного оподаткування та методи його усунення / наук. стаття –к.е.н. Олейнікова Л.Г. – 2002 р.;60
63. Проскуріна Н.М., Кривошеєва Н.С. Шляхи реформування ПДВ в Україні / Проскуріна Н.М., Кривошеєва Н.С. // Вісн. Запор. нац. ун. – 2016 р.; 90
64. «Ровоам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ru.wikipedia.org/wiki/Ровоам;14

65. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923;92
66. Ривье А. Учебник международного права / А. Ривье / Пер. П. Казанского под ред. Гр.Л. Камаровского. – М.: Типография И.П. Малышева. – 354 с.;20
67. «Соляний бунт» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.youtube.com/watch?v=ViSIN5HIf_Q;18
68. Селезень П.О. Міжнародно-правові засоби усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав / П.О. Селезень // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2008. – № 1(40). – С. 292–297;56
69. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.;31
70. Створення та розвиток Німецького митного союзу 1834 р. в контексті європейської інтеграції у XIX сторіччі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://studies.in.ua/idpzk-shporu/3795-stvorennya-ta-rozvitok-nmeckogo-mitnogo-soyuzu-1834-r.html;35
71. Танци В. Глобализация и ее влияние на налоговую систему [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.eerc.ru/details/download.aspx?file_id=3897;58
72. Таубе М. История зарождения современного международного права (Средние века). Т. 1. Введение и Часть Общая / М. Таубе. – СПб: Типо-Литография П.И. Шмидта, 1894. – 370 с.;15
73. Тенденції міжнародного оподаткування: майбутній шлях для України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/tendenciyi-mizhnarodnogo-opodatkuvannya-maybutniy-shlyah-dlya-ukrayini.html;93
74. Торговельно-економічне співробітництво між Україною і Туреччиною [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://turkey.mfa.gov.ua/ua/ukraine-tr/trade;21

75. Тучак Т. Податкова конкуренція в умовах глобалізації та інтеграції / Т. Тучак // Економічний вісник Університету : збірник наукових праць. – 2011. № 17/2. – С. 91–97.;81
76. «Україна підписала багатосторонню конвенцію про боротьбу з виведенням прибутку з-під оподаткування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.radiosvoboda.org/a/news/29385358.html;98
77. «Уникнення подвійного оподаткування: завжди актуально» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https ://blog.liga.net/user/sbarbashin/article/25810;86
78. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2239;66
79. «Украина вдвое улучшила место в рейтинге налогообложения» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.segodnya.ua/economics/business/ukraina-vdvoe-uluchshila-mesto-v-reytinge-nalogooblozheniya-1092015.html;76
80. Ушаков Н.А. Государство в системе международно-правового регулирования: Учеб. пособие / Н.А. Ушаков / РАН, Ин-т государства и права. Академический правовой ун-т. – М., 1997. – 62 с.;37
81. Филимонов Д.Н. Правовое регулирование актуальных проблем международного налогообложения : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.10 “Международное право” / Д.Н. Филимонов. – Алматы, 2002. – 30 с.;50
82. «Что такое план BEPS и как он связан с налоговой реформой в Украине?» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kievbusinesscentre.com.ua/accounting/faq/2648/;95
83. Шахмаметьев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи / А.А. Шахмаметьев // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24–31;65

84. «Що дасть Україні угода MLI?» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://taxlink.ua/ua/blog/tsho-dast-ukraini-ugoda-mli.htm;99
85. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редколегія: Ю.С. Шемшученко (голова редколегії) та ін. – К.: Вид-во "Українська енциклопедія", 1998;28
86. Ященко К.В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством європейських співтовариств про непряме оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.юрид.наук : спец. 12.00.07 "Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право" / К.В. Ященко. – К., 2005. – 20 с.;83
87. About BEPS and the inclusive framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#background;100
88. Background document of Development Committee "Moving Toward: Financing Modalities Toward The MDGs", DC2005-0008/Add.1, April 14, 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://siteresources.worldbank.org/DEVCOMMINT/Documentation/20449410/DC2005-0008(E)FinMod%20Add1.Pdf;41
89. Bruchez P.-A., Schaltegger C.A. International Tax Competition and Trends in Tax Policy: Some Implications for Switzerland [Електронний ресурс] / Bruchez P.-A., Schaltegger C.A. – Режим доступу: http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/international_tax_comp_web.pdf;52
90. Clayton W. Chan. Notes. Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans [Електронний ресурс]. – 26 р. – Режим доступу: http://www.winthrop.com/articlePDFs/artPDFID23.pdf;30
91. Commission Staff Working Paper "An analysis of a possible contribution based on airline tickets as a new source of financing development", SEC(2005) 733, 15 June 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_airline_tickets.pdf;45

92. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eurlex.europa.eu/legal-content/en /ALL/?uri=CELEX:32011L0016;59
93. Henderson W. The Zollverein / W. Henderson. - Camb: Cambridge University Press, 2013. - 375 p.;40
94. McIntyre, Michel J. Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review [Електронний ресурс] / McIntyre, Michel J. – 9 p. – Режим доступу: http://www.michielse.com/files/ mcintyre_intl_cooperation.pdf8
95. McIntyre, Michel J. Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review [Електронний ресурс] / McIntyre, Michel J. – 9 p. – Режим доступу: http://www.michielse.com/files/ mcintyre_intl_cooperation.pdf;19
96. Models and Manuals CIAT [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ciat.org/index.php?option=com_wrapper&Itemid=149;69
97. Paul, James A. Alternative Financing for Global Peace and Development, September 1997 [Електронний ресурс] / Paul, James A. – Режим доступу: http://www.globalpolicy.org/finance/alternat/analysis.htm;42
98. Report of President of France Jacques Chirac, December 2004 [Електронний ресурс]. – 131 p. – Режим доступу: http://www.diplomatie.gouv.fr/en/IMG/pdf/LandauENG1.pdf;39
99. Report of the Technical Group on Innovative Financing Mechanisms “Actions against hunger and poverty”, September 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.diplomatie.gouv.fr/en/IMG/pdf/ rapportdugroupequadripartite.pdf;38
100. Report on the third session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (Geneva, 29 October – 2 November 2007). Doc. E/2007/45-E/C.18/2007/19 (SUPP) [Електронний ресурс]. – 26 p. – Режим

доступу: http://daccessdds.un.org/doc/UNDOC/GEN/N08/207/31/PDF/N0820731.pdf?OpenElement;68

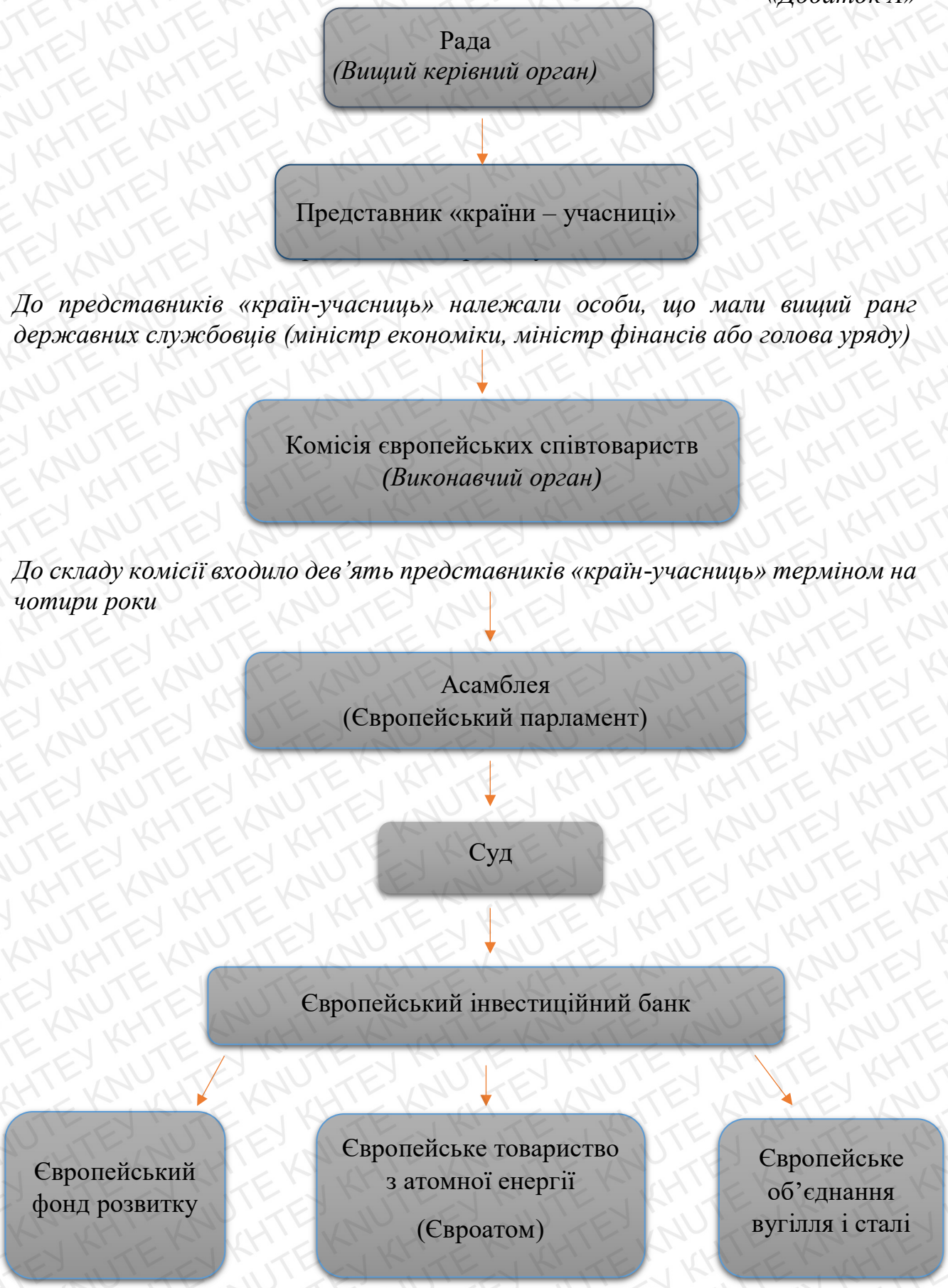
101. Tax Transparency 2013: Report on Progress / OECD, Paris: [s. n.], 2013. – 76 p.;49

102. Top 50 US Companies Stash $1.6 Trillion Offshore [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.oxfamamerica.org/press/top-50-us-companies-stash-16-trillion-offshore/;101

ДОДАТКИ

Структура Європейського Економічного Співтовариства

«Додаток А»



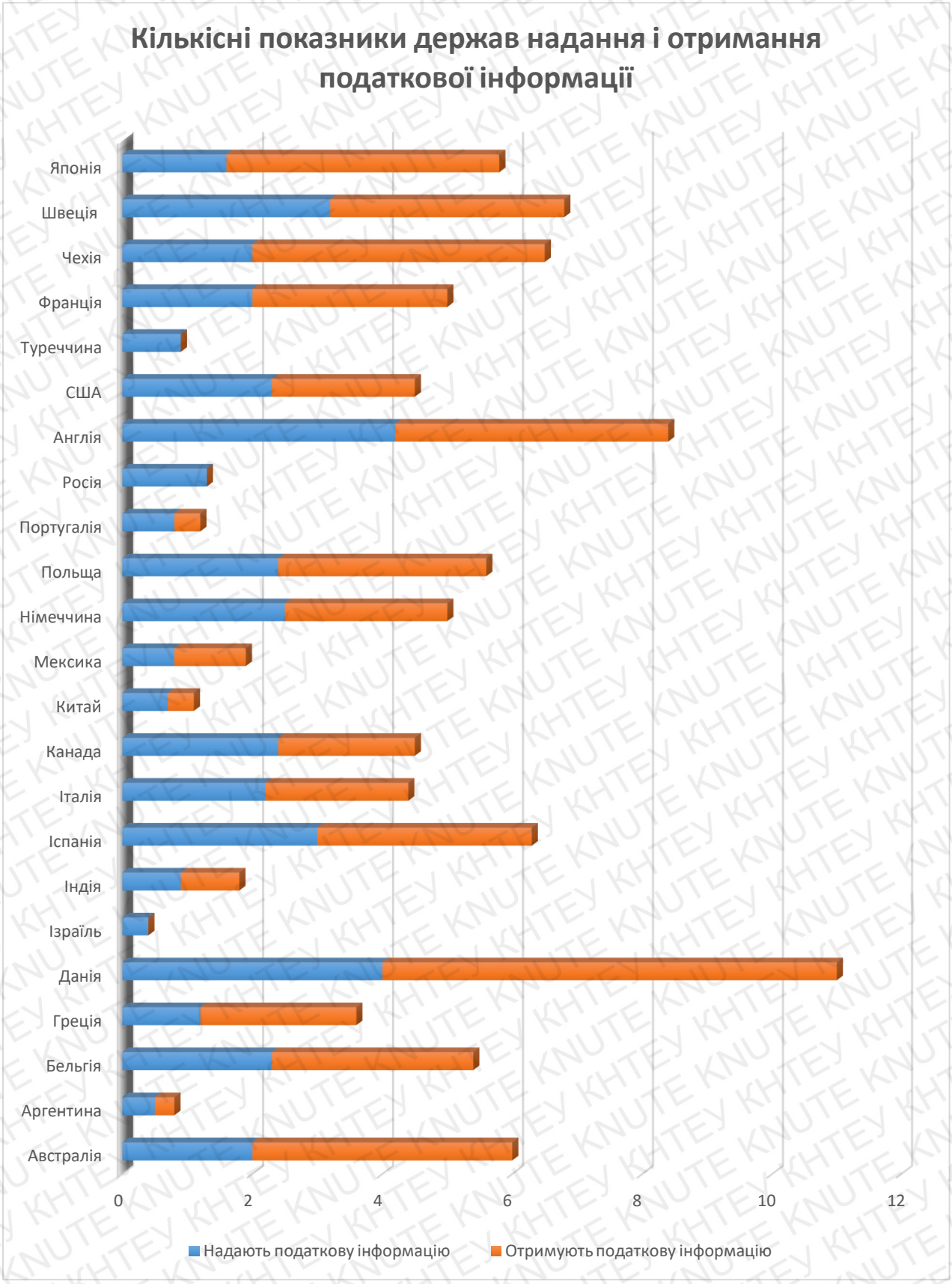
Загальний рейтинг юрисдикцій відповідності до міжнародного стандарту, за результатами другого етапу оцінювання Глобального Форуму Організації економічного співробітництва і розвитку

«Додаток Б»

№	Назва державного формування	Відповідність юрисдикції міжнародному стандарту
1	Австралія, Бельгія, Канада, Китай, Данія, Фінляндія, Франція, Ісландія, Індія, Ірландія, острів Мен, Японія, Корея, Мексика, Нова Зеландія, Норвегія, Словенія, Південна Африка, Іспанія, Швеція.	Відповідають стандарту
2	Аргентина, Багамські острови, Бахрейн, Беліз, Бермудські острови, Бразилія, Кайманові острови, Чилі, Естонія, колишня Югославська Республіка Македонія (КЮРМ), Гана, Німеччина, Гібралтар, Греція, Гренада, Гернсі, Гонконг (Китай), Італія, Ямайка, Джерсі, Макао (Китай), Малайзія, Мальта, Маврикій, Монако, Монтсеррат, Нідерланди, Філіппіни, Катар, Росія, Сан-Марино, Сінгапур, Словаччина, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Вінсент і Гренадіни, Острови Теркс і Кайкос, Сполучене Королівство, Сполучені Штати	Більшою мірою відповідають стандарту
3	Андорра, Ангілья, Антигуа і Барбуда, Австрія*, Барбадос, Індонезія, Ізраїль, Сент-Люсія, Туреччина.	Частково відповідають стандарту
4	Британські Віргінські острови*, Кіпр*, Люксембург*, Сейшельські острови	Не відповідають стандартам

Сучасні показники прагнення держав щодо надання та отримання податкової інформації

«Додаток В»



Перелік держав, що взяли зобов'язання з імплементації глобального стандарту для автоматичного обміну фінансовою інформацією

«*Додаток Г*»

№	Назва державного формування	Строк виконання
1	Аргентина, Бельгія, Бермудські острови, Кайманові острови, Чилі, Колумбія, Хорватія, Кіпр, Чеська Республіка, Данія, Естонія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Греція, Угорщина, Ісландія, Індія, Ірландія, Італія, Корея, Латвія, Ліхтенштейн, Литва, Люксембург, Мальта, Маврикій, Мексика, Монтсеррат, Нідерланди, Норвегія, Польща, Португалія, Румунія, Сан-Марино, Сейшельські острови, Словацька Республіка, Словенія, Південна Африка, Іспанія, Швеція, Тринідад і Тобаго, Великобританія, Уругвай	Юрисдикції, що зобов'язалися здійснювати перший автоматичний обмін даними в 2017 році
2	Андорра, Антигуа і Барбуда, Аруба, Австралія, Австрія, Багамські острови, Беліз, Бразилія, Канада, Китай, Коста-Рика, Гренада, Гонконг, Індонезія, Ізраїль, Японія, Малайзія, Монако, Нова Зеландія, Росія, Саудівська Аравія, Сінгапур, Швейцарія, Туреччина, Об'єднані Арабські Емірати	Юрисдикції, що зобов'язалися здійснювати перший автоматичний обмін даними в 2018 році
3	Бахрейн, Острови Кука, Науру, Панама, Вануату.	Юрисдикції, що зобов'язалися здійснювати перший автоматичний обмін даними, однак без зазначеного терміну.

Перелік чинних міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування

«Додаток Д»

№	Іноземний елемент	Набрання чинності	Назва міжнародного документу
1	Азербайджан	03.07.2000 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Азербайджанської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків на доход і майно
2	Греція	26.03.2003 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Грецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно
3	Єгипет	27.02.2002 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Арабської Республіки Єгипет про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно
4	Ізраїль	20.04.2006 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал
5	Ірландія	17.08.2015 р.	Конвенція між Урядом України та Урядом Ірландії про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та доходи від відчуження майна
6	Ісландія	09.10.2008 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Ісландської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал
7	Йорданія	23.10.2008 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Йорданського Хашимітського Королівства про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал
8	Кіпр	07.08.2013 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи
9	Люксембург	18.04.2017 р.	Конвенція між Урядом України і Урядом Великого Герцогства Люксембург про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на капітал
10	Мексика	06.12.2012 р.	Конвенція між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно