

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет міжнародної торгівлі та права
Кафедра міжнародного публічного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування»

Студента 2 курсу, 11м групи,
денної форми навчання
спеціальності 293 «Міжнародне право»,
спеціалізації «Міжнародне право»

Литвинчука Євгенія
Леонідовича

Науковий керівник
кандидат юридичних наук, доцент

Буличева Наталія
Анатоліївна

Гарант освітньої програми
доктор юридичних наук, професор

Дешко Людмила
Миколаївна

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	7
1.1 Становлення і розвиток міжнародно-правових відносин у сфері співробітництва держав з приводу оподаткування.....	7
1.2 Фіскальний суверенітет як основа співпраці держав з правового регулювання податкових відносин.....	23
1.3 Гармонізація і укладення міжнародних договорів як основні методи усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав.....	29
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ФОРМ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ З ПИТАНЬ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН.....	34
2.1 Роль міжнародних організацій у розвитку співробітництва держав у сфері оподаткування.....	34
2.2 Характеристика міжнародних податкових угод.....	41
РОЗДІЛ 3. ФОРМУВАННЯ ПРАВОВИХ ОСНОВ СПІВПРАЦІ УКРАЇНИ З ІНШИМИ ДЕРЖАВАМИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	45
3.1 Характеристика міжнародних податкових договорів України.....	45
3.2 Роль практики Суду ЄС та Європейського суду з прав людини в розвитку податкової системи України.....	53
ВИСНОВКИ.....	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	66
ДОДАТКИ.....	74

ВСТУП

Актуальність дослідження. Робота присвячена новим аспектам в міжнародно-правовій доктрині співробітництва держав у сфері оподаткування. Аналіз міжнародних економічних відносин другої половини ХХ – початку ХХІ ст. дає підставу вважати, що процеси глобалізації, в першу чергу, економічної інтеграції держав і надалі будуть супроводжуватися динамічним розвитком та гармонізацією податків і податкової політики держав. Нинішні процеси з уніфікації структури і принципів оподаткування, основні напрямки податкових реформ дають підстави говорити про нову хвилю гармонізації основних показників податкової системи і національного податкового права.

Уніфікація податкових систем характерна не тільки для країн-учасниць інтеграційних процесів високого ступеня, якими є, наприклад, країни Європейського союзу, а й тих країн, які знаходяться на початковому етапі інтеграції. Прикладом останніх служать країни СНД. На початку існування Співдружності уряди цих країн взяли на себе зобов'язання проводити узгоджену податкову політику на основі уніфікації принципів та правил оподаткування і застосовувати єдиний перелік основних податків, що зачіпають інтереси держав, які входять до Співдружності. Однак останні роки показали, що зближення податкових систем держав-учасниць СНД унеможлиблюється з політичних міркувань.

По суті, процес гармонізації податків бере початок з середини ХІХ ст., коли виникли перші митні союзи держав для проведення єдиної митної політики. Однак процес гармонізації податків став приймати чіткі обриси наприкінці ХХ століття. Це призвело, зокрема, до того, що за останні двадцять років кількість міжнародних угод про оподаткування різко збільшилася. Зараз в світі існує понад тисяча міжнародних угод, що регулюють питання оподаткування.

Дане дослідження набуває особливої актуальності з урахуванням процесу, характерного для нинішнього етапу розвитку, який, зокрема, характеризується тим, що намітився процес посилення не тільки національного законодавства держав, а й міжнародних податкових правил і процедур, вдосконалюється міжнародна правова база, збільшуються можливості міжнародних угод, що виражається у положеннях про взаємну видачу податкових злочинців, арешт банківських рахунків підозрюваних в приховуванні податків і т.д.

Перші спроби створення податкової системи в Україні були зроблені в 1990 році, коли разом з набуттям нашою державою незалежності, почало зароджуватись підприємництво та різні форми організації виробництва. Тоді на базі регіональних відділів фінансових органів були створені податкові інспекції, які підпорядковувались Міністерству фінансів України. У 1991 році з прийняттям Закону УРСР «Про систему оподаткування», в якому були закладені основні принципи побудови податкової системи, зародилися податкові відносини. Цілеспрямоване формування власної податкової системи в Україні почалося з 1992 року.

Слід також підкреслити, що незважаючи на наявність Податкового Кодексу України, прийнятого в 2011 році, в Україні податкова система ще далека від досконалості, що викликає критику як всередині країни, так і за її межами. Разом з тим, від досконалості та прозорості податкової системи багато в чому залежать економічні реформи в країні, добробут населення та взаємовідношення України з міжнародними фінансовими організаціями.

У цих умовах аналіз податкових систем і податкової політики економічно розвинених країн по уніфікації структури і принципів оподаткування, загальних напрямків податкових реформ, діяльності ООН та інших міжнародних організацій у цій галузі, двосторонніх і багатосторонніх угод з податкових питань, міжнародних типових моделей про уникнення подвійного оподаткування та інших міжнародно-правових аспектів, яким

присвячена дана робота, мають актуальне значення, особливо для країн, що розвиваються, якою є Україна.

Мета дослідження: проаналізувати процеси гармонізації та уніфікації міжнародно-правових норм і принципів в галузі міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування та запропонувати шляхи вдосконалення податкового законодавства України в контексті сучасних тенденцій розвитку міжнародного податкового законодавства.

Досягнення зазначеної мети здійснюється вирішенням ряду **завдань**:

1. розглянути особливості становлення і розвитку міжнародно-правових відносин у сфері співробітництва держав з приводу оподаткування;
2. охарактеризувати фіскальний суверенітет як основу співпраці держав з правового регулювання податкових відносин;
3. розглянути гармонізацію і укладення міжнародних договорів як основні методи усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав;
4. виявити роль міжнародних організацій у розвитку співробітництва держав у сфері оподаткування;
5. навести характеристику міжнародних податкових угод;
6. охарактеризувати міжнародні податкові договори України;
7. проаналізувати роль практики Суду ЄС та Європейського суду з прав людини в розвитку податкової системи України.

Методичні та теоретичні основи дослідження. При проведенні дослідження було використано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів, в тому числі системного і логічного аналізу, історико-правовий, порівняльно-правовий та ін.

Основу даної роботи склали теоретичні положення і висновки як вітчизняних, так і зарубіжних авторів. При аналізі української міжнародно-правової та економічної літератури були вивчені питання як теорії, так і практики міжнародного права. Перш за все, були використані праці таких вчених: Блищенко І.П., Борисов К.Г., Богуславський М.М., Горбунов А.Р., Караваєва І., Лукашук І.І., Федотова І.Г., Фоміна О. і ін. Серед зарубіжних

фахівців слід згадати таких, як Барнард Л., Бек С., Вагнер Р., Вассермайер П., Ваттель П., Вей Дж., Даутценберг В., Крос К., Мессер К., Міyataк Т., Сандфорд С., Тетра Б., Хустон Дж. І ін. Для досягнення поставлених в роботі завдань було досліджено теоретичний матеріал та нормативно-правові акти в сфері оподаткування.

Теоретична значимість роботи полягає в спробі комплексного аналізу всіх тих аспектів, які, на думку автора, можуть скласти міжнародно-правові засади співробітництва держав у сфері оподаткування. Крім цього в даній роботі використані сучасні матеріали, що стосуються міжнародного оподаткування.

Практична значимість дослідження зумовлена актуальністю проблеми міждержавних податкових відносин і полягає в тому, що основні положення, висновки і рекомендації, сформульовані в роботі, можуть бути використані при вдосконаленні механізму міжнародно-правового захисту державних інтересів в процесі організації міжнародного економічного співробітництва, а також при розробці та коригуванні модельних податкових угод, підготовці проектів міжнародних угод з податкових питань та уніфікованих міжнародно-правових актів.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1 Становлення і розвиток міжнародно-правових відносин у сфері співробітництва держав з приводу оподаткування

Одним з ключових моментів економічної діяльності будь-якої держави і її функцій виступає організація податкової системи і стягування податків. Без розуміння сутності системи оподаткування та організації фінансів важко розібратися в особливостях розвитку міжнародно-правових відносин у сфері оподаткування. Як зазначається в літературі, на початкових етапах свого розвитку фінанси і фінансова наука в різних країнах світу практично ототожнювалися з податками. С.І Іловайський в цьому плані вказує: «Сміт надав величезну послугу фінансовій науці чудово ясним формулюванням її основних положень, з яких деякі, як наприклад, податкові принципи, зберегли своє значення до теперішнього часу» [23, с. 3].

Податки і оподаткування стійко ототожнювалися з державою, про що свідчать висловлювання П. Прудона, який відзначав, що «по суті, питання про податок є питанням про державу» [46, с. 53]. Хоча історично уявлення про функції і природу податків змінювалися, їх стягування являє собою одну з найголовніших складових економічної функції держави, що опосередковують її суверенну владу [8, с. 11]. Як констатується фахівцями, податки і оподаткування протягом більшої частини свого існування «відносилися до однієї з областей регулювання, вплив на яку зовнішнього правового середовища або відсікався, або максимально обмежувався» [63, с. 44]. До певної міри зазначене зауваження зберігає своє значення до сих пір. В цьому плані іноземні та вітчизняні дослідники солідарні: «Немає жодного значимого питання в міжнародному оподаткуванні, який міг би обговорюватися без постановки питання про державний суверенітет» [18, с.

78], «немає області права, більш тісно пов'язаної з суверенітетом, ніж оподаткування» [82, с. 267].

Існують різні уявлення про хід розвитку і диференціації етапів в еволюції оподаткування та міжнародного співробітництва в оподаткуванні.

В. М. Пушкарьова, наприклад, виділяє чотири періоди:

- 1) період, що включає в себе господарські системи древнього світу і середніх віків;
- 2) кінець XVII – друга половина XIX ст. – період розвитку оподаткування;
- 3) період закладення конструкції сучасної податкової системи на початку XX століття;
- 4) кінець XX століття – початок сучасних тенденцій розвитку податкової політики [45, с. 17].

Важливо зазначити, що представлений розподіл на етапи має довільний характер та характеризується відсутністю конкретних критеріїв. З урахуванням того, що в будь-якій періодизації кожен з етапів повинен характеризуватися своїми особливостями, важко погодитися з виділенням такої ознаки, як, наприклад, «розвиток оподаткування», яка по суті повинна служити якісною відмінністю від будь-якого іншого етапу, або, скажімо, із зазначенням етапу, «що включає в себе господарські системи стародавнього світу і середніх віків». Та й точність визначення періодів в останніх пунктах: «період закладення конструкції сучасної податкової системи на початку XX століття» і «кінець XX століття – початок сучасних тенденцій розвитку податкової політики» - з вищевказаної точки зору викликає сумніви.

Що стосується періодизації власне міжнародно-правових відносин у сфері оподаткування, то відповідний відрізок часу об'єктивно постає набагато зменшеним. У різних джерелах цей історичний період визначається як відносно нетривалий – менше двох століть. А.І. Погорлецький виділяє «чотири основних тимчасових етапи розвитку міждержавного

співробітництва (конвергенції національних податкових систем) в податковій сфері:

- 1) 2-а половина XIX ст. - 1913 р. (до початку Першої світової війни);
- 2) Міжвоєнне двадцятиріччя (1919-1939 рр.) і період Другої світової війни;
- 3) 2-а половина 1940-х років (після закінчення Другої світової війни) – середина 1990-х років;
- 4) 2-а половина 1990-х років по теперішній час» [42, с. 65-73].

У зв'язку з наведеними даними представляється за необхідне висловити ряд міркувань. По-перше, сутність міжнародно-правового регулювання податкового співробітництва неможливо кваліфікувати як «конвергенцію національних податкових систем», оскільки, враховуючи семантику слова «конвергенція» (від лат. «наближаюся, сходжуся, співпадаю, зливаюсь»), не можна не підкреслити, що ні в даний час, ні в доступному для огляду майбутньому податкові системи різних держав не зможуть «співпасти або злитися». По-друге, позначення деяких основних віх в здійсненні міжнародного співробітництва в даній сфері, безсумнівно, корисно. У той же час важливим є не простий розподіл на етапи, а показ головних чинників і рис, що превалюють в той чи інший період. Більш того, обґрунтованість виділення деяких етапів міжнародного податково-правового співробітництва є тим переконливішим, чим детальніше розкриті характеристики встановлених періодів. Тим часом, саме це в даному випадку відсутнє. Зокрема, не ясно, в силу яких причин роки, що відносяться до другої половини XX століття і початку XXI століття, розділені на 2 частини, на якій підставі 90-і рр. і перші декади нового століття об'єднані і що їх відокремлює від попередніх етапів? По-третє, подібна періодизація, як і будь-яка інша, занадто загальна і досить умовна.

Ці і інші обставини не залишаються без уваги з боку дослідників. Наприклад, А.А. Шахмамет'єв вказує на комплексний характер міжнародного податкового співробітництва та інерційність його тенденцій як

факторів, що ускладнюють встановлення будь-яких чітких часових меж його еволюційного шляху [64, с. 512]. Варто розглянути докладніше, які чинники і особливості дозволяють розподілити міждержавні зв'язки в області оподаткування за відповідними періодами і встановити, що послужило передумовами формування міжнародно-правових основ співробітництва з приводу оподаткування взагалі і уникнення подвійного оподаткування, зокрема.

В області міжнародних податкових відносин держави світу проходили дистанції різної довжини: для одних їх стартом була середина ХІХ століття, для інших – вже початок ХХ століття. Так, Бельгія вперше оформила свої міждержавні податкові угоди в 1843 і 1845 рр., які стосувалися загальних правил усунення подвійного оподаткування успадкованого майна громадян, з сусідніми Францією, Нідерландами та Люксембургом. Угоди встановлювали порядок адміністративної допомоги та обміну інформацією в зв'язку з оподаткуванням. Вони швидше містили загальні питання співпраці в податковій сфері, ніж розмежовували податкову компетенцію між договірними державами. Більш орієнтованими на уникнення подвійного оподаткування, незважаючи на те, що мали схожий характер і сферу застосування, були «угоди про прямі податки між Пруссією і Саксонією в 1870 рр., а також договір про усунення подвійного оподаткування між Австро-Угорщиною та Пруссією в 1899 р.» [25, с. 147]. Таким чином, в якості першої передумови уникнення подвійного оподаткування на перший план виходить потреба в спільних зусиллях держав, в тому числі і вищезгаданих країн, в податковій сфері.

В кінці ХІХ-початку ХХ ст. адаптація загальних принципів прямого оподаткування в різних податкових системах призводить до введення подібних правил стягнення основних видів податків на доходи юридичних і фізичних осіб і податків на майно [27, с. 106]. Це стає наступною передумовою в становленні інституту подвійного оподаткування. В

результаті податкова взаємодія держав починає все більше фокусуватися на проблемі саме усунення подвійного оподаткування.

Л. Карту наводить дані про те, що за двадцять років, тобто з 1899 по 1919 рр., підписані всього 24 податкові конвенції, де питання про взаємну допомогу в податкових питаннях містить лише одна [67, с. 107]. В роботі іншого автора містяться відомості про підписання практично в «той же період, тобто з 1894-го року до початку Першої світової війни, 11 двосторонніх міждержавних податкових угод, що регулюють дві групи відносин, які пов'язані або з загальними питаннями усунення подвійного оподаткування, або порядком стягнення окремих видів податків» [42, с. 18]. Характерною рисою угод в даний період є те, що в них був наявний адміністративно-інформаційний компонент. На цій основі ряд дослідників (В.А. Кашин, М.Н. Соболев, М.М. Шапошников) вказують на становлення фіскально-юридичного аспекту як предмета міжнародного співробітництва на рубежі XIX-XX ст. Однак, більш точно зазначити це не в якості предмета співробітництва, а як його напрям, вектор у розвитку відповідних міжнародних відносин, які становлять матеріальну базу співробітництва і виникають з того чи іншого приводу в залежності від спільно встановленого державами курсу, що визначається їх конкретними інтересами, цілями і завданнями.

В угодах встановлюється порядок оподаткування як окремих об'єктів, так і груп платників податків (наприклад, угода 1906 року між Францією і Люксембургом) [25, с. 142]. Основою договорів стає узгодження та координація дій учасників в області встановлення митно-тарифних заходів і різні інтереси багатьох країн в сфері міжнародної торгівлі. Як приклад останніх в літературі наводиться «Брюссельська цукрова конвенція» 1903 р. (оформила так звану «цукрову унію»). Однак важко її віднести до джерел міжнародного права, що регулює відносини в сфері оподаткування, хоча така точка зору і зустрічається. Так, відзначається, що дана конвенція демонструє практику ранньої співпраці в області непрямого оподаткування. Відповідно

до цього документа, договірні держави зобов'язані були скасувати всі прямі і непрямі премії як на виробництво, так і на вивезення цукру, обмежити розмір різниці між оподаткуванням цього товару, що поставляється з колоній і третіх країн, а також оподатковувати цукор, який ввозиться з іноземних держав, що субсидують його виробництво, митами в розмірі, що не нижче прямих або непрямих премій, що видаються країною ввезення [36, с. 418-438]. Таким чином, Брюссельська цукрова конвенція 1903 р. є чимось середнім між сучасними багатосторонніми торговельними угодами (перш за все, по сировинних товарах) і Генеральною угодою по тарифам і торгівлі 1947 р., які все ж більше розраховані на регулювання торговельних відносин, причому присутність фіскального елемента в кожному з наведених випадків регулювання є різною за масштабами.

Таким чином, даний період характеризується поступовим виявленням не тільки самої проблеми міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, а й різних її аспектів з точки зору наступаючих наслідків (і в першу чергу шкоди для інтересів суб'єктів фінансових відносин).

Принциповим інструментом вирішення міжнародних проблем стали укладання угод про уникнення подвійного оподаткування. В результаті об'єктивних передумов для наступного етапу в розвитку інституту міжнародного оподаткування та конкретно подвійного оподаткування є розвиток і інтенсифікація міжнародної економічної діяльності. Протягом «міжвоєнного» періоду в міжнародних договорах про мир питання оподаткування доповнювали предмети їх правового регулювання. І.І. Кучеров зауважує: «Судячи з усього, в той час панувала думка, що збройні конфлікти не є перешкодою для переслідування державами своїх фіскальних інтересів навіть на театрі військових дій» [28, с. 9]. Дійсно, деформація національних економік у зв'язку з воєнним станом, як у бік посилення економічної могутності для одних, так і в бік економічного краху для інших, неминуче веде до збільшення податкового тягара (введення «військового податку» і т.д.). До того ж, потужна економічна криза кінця 20-х початку 30-

х років минулого століття призвела до посилення значення національних сфер виробництва і збуту у країнах Європи і США. Багаторазовість стягнення податків і уникнення їх сплати прийняло такі масштаби, що неминуче спричинило активізацію укладення двосторонніх податкових угод. У роботах А.І. Погорлецького, В. К. Кашина та ін. містяться дані про укладені в період з 1921 по 1925 рр. 22 угоди про уникнення подвійного оподаткування на доходи і (або) майно, спадщини [42, с. 42], і 69 угод про уникнення подвійного оподаткування між країнами Центральної та Північної Європи в період з 1922 по 1939 рр. [33, с. 69]. Недарма відомий в області міжнародного економічного і фінансового права американський автор Д.Ф. Вагтс пов'язує з ними наявність окремого етапу в розвитку МЕР і підкреслює, що в «міжвоєнний» період вперше виникла проблема колізій між національними системами оподаткування, оскільки до 1914 року держави розглядали здійснення своєї податкової юрисдикції переважно як суто територіальне повноваження. З розширенням ділової активності громадян і юридичних осіб однієї країни на територіях інших держав, тобто поза межами своїх країн, оподаткування податком доходів, зароблених в іншій юрисдикції, принесло відповідні складності, які підштовхнули Лігу Націй ініціювати вивчення і розробку модельних проектів податкових договорів [88, с. 142]. Наприклад, Сполучені Штати Америки свою першу угоду з оподаткування уклали з Францією в 1932 році [87, с. 778]. Разом з тим після цього договору США уклали в 1939 р. угоду і з Швецією, але до сих пір досить обмежено беруть участь в договірному процесі з податкових питань, в той час як в світі в цілому ця форма співпраці використовується досить інтенсивно.

Зокрема, до розглянутого періоду відноситься Договір СРСР з Німеччиною (1925 р.), в якому ряд положень безпосередньо був присвячений усуненню на недискримінаційній основі подвійного оподаткування доходів від комерційної діяльності і на нерухоме майно. Об'єктом двосторонніх домовленостей стає співпраця в податковій сфері, спрямована на організацію

примусового стягнення на території країни-учасниці сум податкових платежів, нарахованих до сплати в другій договірній державі (договір між Німеччиною і Чехословаччиною 1921 р.; серія подібних угод між країнами Центральної Європи; податкові конвенції за участю Італії з 1922 р., що включають правила про допомогу щодо стягнення податків) [86, с. 444-445].

Треба відзначити, що якщо до цього моменту мова йшла про угоди між економічно розвиненими країнами, то в результаті розширення кордонів торгових відносин в світову економічну систему включається все більша кількість держав з числа колишніх колоній, активізується участь в процесах податкового співробітництва країн, що розвиваються. Все гостріше постають розбіжності, обумовлені розривом в рівнях економічного зростання розвинених держав і країн Азії, Африки і Латинської Америки, їх місцем у міжнародному поділі праці, і, нарешті, полярністю інтересів і загальною асиметрією відповідно у взаєминах між експортерами та імпортерами капіталу, сировини, послуг, робочої сили і т.д. З 1920-х років робляться спроби укладення багатосторонніх угод (багатостороння угода між Австрією, Угорщиною, Італією, Польщею, Румунією і Югославією) [62, с. 52].

Ці обставини свідчать про те, що вже з початку 20-х років намічаються тенденції до появи повномасштабних податкових угод, в розробці яких бере участь Ліга Націй (універсальна міжнародна організація). При Фінансовому комітеті була створена спеціальна робоча група, що складалася з відомих європейських і американських економістів: професорів Брюїнс (Bruins, Голландія), Селігмана (Seligman, США), Д. Стампа (J. Stamp, Великобританія) і Ейнауді (Einaudi, Італія) [78, с. 3]. Підсумком роботи групи стала доповідь, що містить аналіз економічних і юридичних аспектів подвійного оподаткування [80, с. 73], висновки якого лягли в основу перших варіантів проекту типових двосторонніх конвенцій. Саме в цей період приходить усвідомлення всієї важливості проблеми і виникає важлива передумова створення правового фундаменту для усунення подвійного оподаткування – розробка міжнародно-правових документів в даній сфері.

Доказом цього служить створення в 1922 р. Комітету урядових технічних експертів з питань подвійного оподаткування та ухилення від податків, якому було спеціально доручено зайнятися вивченням окремих міжнародних аспектів оподаткування, в тому числі ухилення від сплати податків, і, перш за все, вирішення проблеми усунення такого оподаткування. Робота Комітету, сформованого з технічних експертів 7 країн (Бельгії, Великобританії, Італії, Нідерландів, Чехословаччини, Франції та Швейцарії), йшла паралельно з роботою інших груп і незалежно від них. У 1925 р. до них приєдналися представники Аргентини, Венесуели, Німеччини, Польщі, Японії, а в 1927 р і США [12, с. 1]. Представлені в 1927 р. доповідь та проекти відразу декількох двосторонніх податкових конвенцій були схвалені представниками 27 країн на Женевській конференції в жовтні 1928 р. [69, с 5]. Дана подія стала початком виникнення різних видів податкових угод.

Крім того, в рамках Ліги Націй в 1923 р. була доопрацьована концепція «економічної прихильності», запропонована Г. Шанцем. В результаті критерії «прихильності» - місце походження (перебування) особи, її економіко-соціальні зв'язки з територією і т.д., які вже використовувалися в якості обґрунтування прав податкової юрисдикції на стягування податків з доходів від джерел на її території, були розширені за рахунок введення конструкції оподаткованої присутності нерезидента. Така присутність позначалася як постійне представництво в податкових цілях особи на фіскальній території іноземної держави. Здійснення нерезидентом діяльності, що відповідає встановленим характеристикам, тягло визнання наявності у нього постійного представництва і, як наслідок, обов'язок сплати податків з доходів від цієї діяльності. Дана проблема досі не вирішена до кінця і вимагає глибшого осмислення. До того ж поєднання «податкових» і «торгових» аспектів обумовлює доцільність введення нових вимірів даного явища.

Досить значимою була і діяльність Податкового комітету в Лізі Націй, створеної в 1929 р., яким був представлений проект багатосторонньої

Конвенції про розподіл доходів підприємств між державами в цілях оподаткування, який надалі і ліг в основу сучасних типових конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Незважаючи на те, що Конвенція так і не була офіційно прийнята, в ній містилися рекомендації щодо усунення подвійного оподаткування. Зокрема, для оподаткування підприємств-нерезидентів передбачалося використовувати конструкцію «постійного представництва». При цьому постійне представництво розглядалося як окреме незалежне підприємство, а його оподатковуваний дохід визначався на підставі його власних бухгалтерських даних з використанням методу, який пізніше став широко застосовуватися при оподаткуванні пов'язаних між собою компаній і отримав назву «принцип витягнутої руки». Застосування зазначеного принципу передбачає, що виплати по операціях між взаємопов'язаними підприємствами перераховуються на основі загальних ринкових показників, так якщо б ці підприємства були незалежні, тобто між ними була б дистанція на відстані «витягнутої руки».

Іспанський юрист Б. Грізіотті ще в 1926 році запропонував проєкт комплексного регулювання оподаткування міжнародної економічної діяльності, що містить єдині правила стягування податків для всіх країн, а саме: «використання в національних законодавствах уніфікованої термінології, заснованої на єдиному глосарії термінів; застосування державами податків, що мають аналогічні елементи; створення міжнародних організацій (або наділення необхідною компетенцією існуючих), які забезпечують координацію процесу гармонізації та уніфікації оподаткування різних країн» [63, с. 525]. Даний проєкт не отримав широкої підтримки, хоча окремі положення в частині встановлення єдиних термінів (категорій) в область міжнародного податкового права, а також уніфікації критеріїв (принципів) стягнення податків були благополучно реалізовані. Разом з тим, пропонуючи зазначені правила, автором не враховувалася неготовність з політичних та економічних міркувань багатьох держав до податкового співробітництва шляхом відмови від винятковості своєї податкової

компетенції та її координації з іншими суб'єктами міжнародного спілкування, в тому числі і міжнародними організаціями [26, с. 178-190].

В результаті міждержавне співробітництво з податкових питань прийняло локальний характер. Метою укладення міжнародних угод часто було не тільки регулювання оподаткування, створення сприятливих умов економічного співробітництва, а й можливість забезпечити власну економіку від проникнення несумлінних конкурентів. В силу цього Податковий комітет в Лізі Націй ще в 1938 році орієнтував на співпрацю на двосторонній основі.

Однією з найважливіших подій, які будуть доповнювати першу половину ХХ ст., стали дві податкові конференції в Мехіко (1940 р. і 1943 р.). Вирішення цих конференцій мають чимале значення, оскільки внесли вагомий вклад в розвиток регулювання подвійного оподаткування. До процесу формування масиву двосторонніх договорів приєдналися країни Північної і Південної Америки. У цей період «схвалені типові двосторонні конвенції:

1. про усунення подвійного оподаткування доходів (і протокол до неї);
2. про усунення подвійного оподаткування спадщини;
3. про встановлення взаємної адміністративної допомоги в сфері обчислення і стягування прямих податків (і протокол)».

У даних документах, що стали доопрацюванням типових конвенцій 1928 і 1935 рр., враховувалися інтереси країн, які раніше не брали участь в консультаціях з питань оподаткування. Коло імпортерів капіталу розширилося, що неминуче призвело до збільшення масштабів багаторазового оподаткування, а значить, з'явилася нова передумова для змін в оподаткуванні. Для цілей усунення повторного оподаткування та визначення пріоритету податкової юрисдикції на стягування податків переважне використання отримав критерій «джерело доходу». Внаслідок цього, країни, які є імпортерами капіталу і місцем формування об'єктів оподаткування (прибутку, доходу), отримали переважні права на стягнення з них податків. Мінусом типової двосторонньої конвенції про уникнення

подвійного оподаткування доходів в редакції 1943 року була відсутність чітких правил оподаткування нерезидентів. Дохід особи підлягав оподаткуванню в країні, в якій він був отриманий. Але ця вимога не поширювалася на доходи нерезидента, тобто особи, що не має постійного податкового представництва в цій країні, від ізольованої або несистематичної діяльності [78, с. 3-5].

Відновлення повноцінного міждержавного співробітництва з податкових питань закономірно відбулося після закінчення Другої світової війни і продовжилося потім разом з ростом світової економіки.

У перші роки повоєнного періоду відродження взаємодії держав в податковій сфері в чималій мірі забезпечувалося завдяки діяльності Організації європейського економічного співробітництва (ОЄЕС) і згодом ОЕСР. Спочатку зусилля традиційно були спрямовані на усунення багаторазового оподаткування доходів і капіталу. Однак все більше число держав були зацікавлені розширити співпрацю на міжнародному рівні в податковій сфері. Багато дослідників відзначають, що особливість даного періоду полягає в посиленні інтеграційних процесів на регіональному рівні.

Дана тенденція привела до розширення міждержавної правової взаємодії і в країнах Сходу, Африки та Латинської Америки. Показовими прикладами регіональної взаємодії стали Багатостороння конвенція для франкомовних країн Африки (1964 р.); Угода між державами-членами Ради Арабського Економічного Єдності (1973 р.) з питань регулювання оподаткування доходів і капіталу; Угода західноафриканського економічного співтовариства (1984 р.) стосовно податків на доходи і спадок, а також реєстраційні та гербові збори між державами; Багатостороння угода про уникнення подвійного оподаткування і взаємну адміністративну допомогу з податкових питань між країнами-членами Південно-Азіатської асоціації регіональної співпраці (2005 р.); Угода 1973 р. щодо гармонізації податкового стимулювання промисловості і Міжурядова Угода про уникнення подвійного оподаткування, попередження податкових ухилень

стосовно податків на доходи та капітал і про заохочення регіональної торгівлі та інвестицій в рамках Асоціації вільної торгівлі країн-членів Андської групи (1994 р.). В її рамках в 1971 р. була затверджена і Модельна податкова конвенція про уникнення подвійного оподаткування, «яка відображала традиційний підхід і інтереси латиноамериканських держав і ґрунтувалася, зокрема, на принципі оподаткування в державі джерела доходу».

Однак, найбільшою мірою зміцнення податкового співробітництва досягається в інтеграційних об'єднаннях. Зближення європейських країн призвело до утворення Європейського економічного співтовариства, інших спільнот, потім Європейського союзу і єдиного економічного простору, що поширюється і на сферу оподаткування. Нині податкове співробітництво на багатосторонньому рівні інтеграційного характеру можна простежити на прикладі ЄС і євразійської інтеграції. На думку А.А. Шахмамєтьєва, основою інтеграційного процесу залишається тісний контакт країн-членів ЄС в податковій сфері [65, с. 535].

Закономірно, що інтеграційна взаємодія в сфері оподаткування розвивається по спіралі, проходячи через нижчі до більш високих форм: якщо на перших етапах вона обмежувалася обмінами інформацією, координацією податкової політики, то потім потрібні були спільні дії по виробленню загальних принципів оподаткування в конкретних областях, а в даний час гармонізація та уніфікація правил оподаткування. Зазначене «є результатом вільного, без будь-якої дискримінації, обігу товарів, капіталів і трудових ресурсів, ідентичних умов конкуренції, в тому числі і в частині податків» [66, с. 8].

В даний час сформувалася самостійна система податкового права ЄС, в основі якої лежить можливість прийняття директив і їх імплементація в національне законодавство держав-членів з метою розвитку внутрішнього спільного ринку. З точки зору А.С. Захарова, форма правового акта ЄС у вигляді директиви має виняткове значення в регулюванні не тільки гармонізації непрямого оподаткування держав-членів ЄС, а й в зближенні

законодавств держав-членів ЄС у сфері прямого податку [21, с. 6-7]. З цим варто погодитися перш за все тому, що даний досвід, на мій погляд, корисний для міждержавної взаємодії не тільки в межах ЄС, а й для відносин з третіми країнами. Він дозволить продовжити вдосконалення механізмів уникнення подвійного оподаткування.

Найбільш важливим етапом в міжнародній податковій співпраці стала розробка модельних конвенцій ОЕСР і ООН, а також США. Більш пильна увага до проблем податкової сфери полягає в появі в ряді документів Ради Європи більш загальних правил, а також у формуванні стандартів і принципів оподаткування в окремих сферах – наприклад, повітряних перевезень Міжнародною організацією цивільної авіації (ІКАО). Характерно, що прийнятий країнами-членами АТЕС в Джакарті, в рамках форуму з питань торгової політики РТЕС (PECC X General Meetings, Malaysia, 1994), «добровільний кодекс» прямих іноземних інвестицій (ПІІ), містив і принцип уникнення подвійного оподаткування серед таких провідних інвестиційних принципів як: транспарентність (прозорість, відкритість економіки для інвестицій); недискримінація до країн-донорів; надання національного режиму для іноземних інвесторів; заборона на включення в інвестиційні стимули ослаблення вимог в області охорони здоров'я, безпеки та охорони навколишнього середовища; мінімізація вимог, що стосуються інвестицій, що обмежують зростання торгівлі і капіталовкладень; відмова від експропріації інвестицій, крім як в громадських цілях і на недискримінаційній основі, відповідно до національних законів і принципів міжнародного права за умови виплати достатньої і ефективної компенсації; забезпечення репатріації та конвертованості капіталу; дозвіл на в'їзд і тимчасове перебування ключового іноземного персоналу в зв'язку з реалізацією інвестиційного проекту; усунення бар'єрів при вивезенні капіталу; дотримання іноземними інвесторами, нарівні з національними, законів, адміністративних правил і положень країни-реципієнта; вирішення спорів шляхом консультацій і переговорів між сторонами, або через арбітраж

[84, с. 123]. Це зайвий раз підтверджує глобальний характер, і, отже, важливість проблеми оподаткування.

До числа характерних тенденцій міжнародної податкової взаємодії у 2-й половині ХХ ст. можна віднести: зростання і розширення динаміки відносин; загострення протиріч у поглядах між різними країнами з деяких питань регулювання в податковій сфері, що стали наростати з ростом числа нових незалежних держав; розширення «центрів» для розробки модельних правил оподаткування; посилення інтеграційного процесу на регіональному рівні, де було відображено різноманітні погляди, в тому числі і на гармонізацію і уніфікацію податкових правил.

З цього випливає, що економічне зростання, яке спричинило неминучу трансформацію в соціальному і політичному розвитку держав, призвело до зміни механізму правового регулювання уникнення подвійного оподаткування. У зв'язку з цим назріла необхідність більш ефективного узгодження на міжнародному рівні різних аспектів політичного і правового регулювання оподаткування, в тому числі за рахунок запобігання, уникнення та усунення з міжнародних відносин подвійного (багаторазового) оподаткування.

Таким чином, розгляд еволюції міжнародно-правового співробітництва держав у податковій сфері створює можливості не тільки для того, щоб простежити розвиток і впровадження різноманітних засобів міжнародно-правової взаємодії з податкових питань, а й встановити форми міждержавного співробітництва в податковій сфері в залежності від етапів його розвитку відповідно до головних особливостей міжнародних відносин і факторів, що впливають на них. В кінцевому підсумку в цьому відношенні доцільно виділити наступне:

- 1) З середини ХІХ ст. починають з'являтися прості первинні форми співробітництва держав у податковій сфері у вигляді двостороннього взаємного обміну інформацією між окремими країнами з податкових питань, що здійснювалося шляхом укладання угод про обмін інформацією в сфері

оподаткування. У цей період створюються не тільки міжнародні договори в цій сфері, але і перші міжнародні організації.

2) Кінець XIX-початок XX ст. характеризується запровадженням різними країнами схожих правил стягування основних видів податків на доходи і податків на майно на основі використання загальних принципів прямого оподаткування, які зумовили таку форму правової взаємодії у податковій співпраці, як зближення національного законодавства різних держав і їх податкових систем в цілому.

3) Розширення та інтенсифікація міжнародної економічної діяльності в першій половині XX ст., тобто в довоєнний (I світової війни), і так званий «міжвоєнний» (між I і II світовими війнами) період, посилення впливу оподаткування на ділову активність (внаслідок чого виникає подвійне оподаткування в національних юрисдикціях) спричинило посилення фіскально-правових елементів в міжнародному економічному співробітництві в цілому за рахунок включення в міжнародні угоди положень про митно-тарифні заходи (особливо стосовно умов міжнародної торгівлі товарами). Звідси – зміцнення матеріальної основи для укладання угод не тільки за напрямками податкового співробітництва, а й суміжних з ним областей. Поряд з цим виникає особлива договірна форма співпраці в податковій сфері – угоди про уникнення подвійного оподаткування.

4) На етапі післявоєнного (після II світової війни) періоду цілі боротьби з подвійним оподаткуванням як перешкодою юридичного характеру, які мають серйозний економічний ефект для розвитку міжнародних економічних обмінів, привели не тільки до кількісного зростання угод про уникнення подвійного оподаткування, а й сприяли виникненню ідей про створення стрункої правової основи. Це означало відмову від виключно двосторонніх заходів і перехід до багатосторонніх договірних і інституційних форм зв'язків в розглянутому вигляді співробітництва.

1.2 Фіскальний суверенітет як основа співпраці держав з правового регулювання податкових відносин

Сучасна організаційно-правова модель світу є ареною, де співіснують і змагаються вже не самі держави (не тільки держави), а групи держав, «держави змушені вступати в союзи і відмовлятися від більшої частини свого суверенітету» [16, с. 92-93]. Ю. А. Тихомиров зазначає, що посилення співпраці держав і масштабність інтеграційних процесів призводять до питання про передачі ряду суверенних прав на наддержавний рівень [57, с. 5]. Виявом фінансово-економічного змісту державного суверенітету є державний бюджет – публічний фонд фінансових засобів, що утворюється з податкових і неподаткових доходів, призначений гарантувати фінансову самостійність і незалежність державної влади. Право держави встановлювати податки традиційно визнається одним із проявів суверенітету [85, с. 8-9], функцією, необхідною для самого існування держави. С перебігом часу зміст податкового суверенітету зазнає змін, і світ уже далекий від моделі, яку описав К. Родбертус-Ягцов в своїй праці «Податкова система в Римській імперії»: «Антична держава брала, що хотіла, скільки хотіла і де хотіла» [52, с. 77], хоча події весни 2013 р., зокрема введення в Республіці Кіпр податку на банківські депозити, роблять наше твердження не настільки категоричним. В Україні конституційні основи фіскального (податкового) суверенітету отримали розвиток в практиці Конституційного Суду України, який зв'язує з публічно-правовим характером податку, державної скарбниці і з фіскальним суверенітетом держави законодавчу форму установи податку, обов'язковість і примусовість його вилучення.

Важливим, на мою думку, є розгляд поняття «фіскальний суверенітет». Поняття фіскального (fiscal sovereignty), податкового суверенітету (tax sovereignty) поширене в юридичній літературі – зарубіжній і вітчизняній. Проте у нього немає єдиного доктринального визначення, на що звертає увагу Д. Ринг [81, с. 9]. Відправна точка в дослідженні виходить з того, що

суверенна держава – це держава, яка володіє трьома основними елементами: територія, населення, влада. Територіальне верховенство протягом століть обумовлює право держави на оподаткування, закладаючи основу для встановлення податків на об'єкти і доходи, пов'язані з цією територією, стягування податків з громадян і жителів (резидентів). Принцип податкового суверенітету полягає в «беззастережному визнанні всіма суб'єктами міжнародних податкових відносин права держави встановлювати, вводити і стягувати податки і збори з фізичних осіб і організацій в межах своєї території» [28, с. 64-67]. Територіальна складова податкового суверенітету є юридичною основою для встановлення суб'єктів і об'єктів законодавчого впливу.

Податковий (або фіскальний) суверенітет визначається А.І. Погорлецким як право держави, що діє як суб'єкт публічного права, вводити на території своєї юрисдикції (так званої фіскальної території) будь-які податки і контролювати їх збір [42, с. 13]. Такий підхід близький до змісту терміна «tax sovereignty», що використовується в документах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), де підкреслюється, що держава суверенно при реалізації заходів в області оподаткування, формуючих доходи для покриття державних витрат, і ерозія податкової бази є загрозою податкового суверенітету [79, с. 23].

Фіскальний (податковий) суверенітет може бути розділений на *de jure* і *de facto*. Перший розглядається в юридичній літературі як законне, нічим не обмежене право держави встановлювати податки, другий – як здатність ефективного досягнення цілей податкової політики. В умовах, коли важливі елементи національної соціально-економічної системи вийшли за межі державних кордонів, держави не можуть в повному обсязі визначати всі аспекти податкової політики, і для досягнення *de facto* податкового суверенітету вони можуть бути зацікавлені в об'єднанні або певному обмеженні *de jure* суверенітетів. Так, Генеральна угода про торгівлю

послугами (ГАТС) забороняє заходи в області оподаткування, які становлять довільну або незаконну дискримінацію [61, с. 2].

Важливо зауважити, що у літературі поняття «податковий суверенітет» і «податкова юрисдикція» нерідко використовуються як синоніми, але, на мою думку, це є не зовсім коректно. З точки зору міжнародного публічного права, юрисдикційна компетенція держави є в першу чергу територіальною, здійснення юрисдикції тягне за собою можливість встановлення і відправлення владних повноважень щодо осіб, які мають приналежність до держави. Всі предмети, які охоплює суверенітет держави, теоретично можуть бути об'єктами оподаткування, однак було б невірно обмежуватися територіальною характеристикою податкової юрисдикції, оскільки для її здійснення є інші підстави, які базуються, зокрема, на доктрині економічної прихильності (*doctrine of economic allegiance*). Нормативні критерії, що відображають об'єктивні зв'язки операцій з економічною діяльністю суб'єктів на території конкретної держави, створюють легальну основу для визначення обов'язків названих суб'єктів у податкових правовідносинах. Податкова юрисдикція не збігається з конкурентним ринком, де держава і її ресурси беруть участь в змаганні, проте вона не обмежена і територією держави. Податкова юрисдикція – це засноване на державному суверенітеті повноваження держави щодо встановлення, запровадження і стягування податків у владній манері щодо об'єктів і суб'єктів, пов'язаних з її територією на підставі певних критеріїв. Ключова роль відводиться таким критеріям, як «походження платника податків або джерела його добробуту (місце виробництва благ); місцезнаходження благ (володіння благами); місце реалізації прав на дані блага; місце споживання благ» [42, с. 13]. Предметний критерій податкової юрисдикції обмежений повноваженнями держави щодо встановлення, введення та справляння податків. Суб'єктний склад багато в чому залежить від змісту національного законодавства, що слід враховувати при створенні нормативно-правової бази інтеграційних утворень.

Якщо міжнародне право не виключає здійснення державою юрисдикції не строго територіального характеру, здійснення такої юрисдикції, як правило, обмежене суверенними правами інших суверенних держав. Перетин податкових юрисдикцій є проявом конкуруючих в економічній області суверенітетів.

І.І. Лукашук відзначав, що міжнародна керуюча система повинна бути здатна регулювати відносини між суверенними державами, над якими немає наддержавної влади [30, с. 159]. Це питання в даний час є особливо актуальним.

У доповіді ОЕСР «International Regulatory Co-operation...» (2013), присвяченій міжнародній регуляторній співпраці (IRC), вперше запропонована класифікація 11 форм такого співробітництва. Крім традиційних форм «твердого права», в ній представлені такі гнучкі форми, як обмін інформацією та угоди про взаємне визнання. Мета доповіді – закласти фундамент для нової сфери дослідження, результатом якого стане міжнародний регуляторний інструментарій (IRC toolkit), що знаходиться в даний час в стадії розробки. Він буде служити посібником з реалізації прийнятих в 2012 р. Рекомендацій ради ОЕСР з питань регуляторної політики.

Аналіз названих документів дозволяє визначити основні тенденції, які важливі при проектуванні форм міжнародної співпраці в податковій сфері. Перш за все необхідно відзначити, що слідом за сучасними потребами транскордонного регулювання змінюється природа IRC – від прагнення до повної однорідності (гармонізації), переходу до більш гнучких форм. Зміни частково зумовлені усвідомленням того, що джерело протиріч не стільки в розходженні між нормами, скільки в їх різному тлумаченні і застосуванні. Регуляторне співробітництво має охоплювати всі стадії циклу, включаючи питання впровадження правил і проблемного аналізу, забезпечуючи необхідну гармонійність і цілісність системи застосовуваних нормативних регуляторів.

У доповіді ОЕСР співробітництво держав з податкових питань відзначається в якості одного з найбільш вдалих прикладів IRC. Йдеться в першу чергу про Модельну конвенцію ОЕСР. Як приклад гармонізації з точки зору економічної інтеграції, створення наднаціональних регуляторів в доповіді ОЕСР наведено Європейський Союз (принцип гармонізації реалізується за допомогою методів позитивної і негативної інтеграції). Однак в доповіді визнано, що повна гармонізація може бути надто дорогою і неефективною, доцільним є її зосередження на найбільш істотних принципах співпраці. Для створення єдиного ринку досить гармонізувати податкове законодавство держав-членів так, щоб відмінності не перешкождали досягненню кінцевих цілей інтеграційної політики.

Не можна не відзначити, що на проектування національних податкових систем істотно впливає податкове змагання держав. Проблема міжнародного податкового змагання зберігає актуальність і стосовно до інтеграційних утворень, розділяючи на внутрішнє – в межах інтеграційного утворення і зовнішнє – з іншими інтеграційними утвореннями і державами. Суверенітет формує як саму проблему податкового змагання, так і її рішення – у співпраці держав. Активне обговорення цієї теми почалося з 1998 р. після проекту ОЕСР про шкідливу податкову конкуренцію, коли позначилася проблематика її розмежування з допустимим податковим змаганням. Податкові оазиси, як зазначається в літературі, використовують свій суверенітет, щоб «полювати» на податкові бази інших країн.

Слід відмітити, що на відміну від вторгнення на державну територію, немає об'єктивного критерію для встановлення факту вторгнення на фіскальну територію держави. На фундаментальному рівні, як би не відчувала конкретна держава порушення кордонів своєї фіскальної території, складно формалізувати, яка конкретно поведінка, який спосіб вторгнення можуть бути кваліфіковані як порушення суверенних прав іншої держави в податковій сфері. [32, с. 165].

Таким чином, стрімкий розвиток науки, техніки, економіки, активні інтеграційні процеси роблять актуальною розробку концепції «нової податкової географії». Йдеться про податково-правову характеристику просторів за межами державної території. Серед них, зокрема: 1) режим фіскальної території інтеграційних утворень, включаючи особливості режиму територій, що функціонують в умовах оренди; 2) межі поширення територіального суверенітету вглиб земного сфероїда; 3) принципи поширення податкової юрисдикції на космічні об'єкти, включаючи характер прив'язки об'єктів оподаткування до території конкретної держави. Завдання науки податкового права, з урахуванням існуючих підходів, – виробити базові принципи співвіднесення об'єктів оподаткування, що володіють специфічними просторовими характеристиками, з фіскальною територією держави і інтеграційних утворень.

Слід визнати, що забезпечення суверенних прав держав як і раніше є опорою сучасного світового порядку. І космополітичний підхід не усуває проблему відносин держави і платника податків. Саме усвідомлення проблеми подвійного оподаткування та узгодження механізму його запобігання припускають об'ємність і багаторазовість вимірювання зобов'язаного суб'єкта в правовому середовищі, де існує більш ніж одна юрисдикція. Проте захист прав платника податків здійснюється головним чином на національному рівні. Тому зміни змісту міжнародного податкового права і змісту фіскального (податкового) суверенітету знаходяться у взаємозалежності.

1.3 Гармонізація і укладення міжнародних договорів як основні методи усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав

Кожна суверенна держава в межах своїх кордонів володіє правом встановлення та застосування будь-яких законів та норм, що встановлюють правила поведінки фізичних і юридичних осіб. Структура системи оподаткування, розміри податкових платежів, порядок їх стягнення визначаються кожною державою самостійно і є обов'язковою для виконання на всій її території.

Податкова юрисдикція – це право держави (що ґрунтується на її суверенітеті) регулювати податкові відносини, шляхом прийняття нормативних актів, обов'язкових на всій її території і визначати кола осіб, що підлягають оподаткуванню в цій державі та стягувати податки з цих осіб. Наявність суверенітету держави та існування принципу невтручання у внутрішні справи держави (п.7 ст. 2 Статуту ООН) призводить до виникнення конкуренції податкових юрисдикцій держав [55, с. 32]. Як показує практика, на сьогоднішній день неможливо повністю вирішити проблему конкуренції як податкової, так і будь-якої іншої юрисдикції держави. Тому важливим є визначення основних методів усунення такої конкуренції між податковими юрисдикціями держав.

Потрібно зауважити, що податкова конкуренція – це міждержавна або міжрегіональна боротьба за економічні вигоди і зростання податкової бази, шляхом реалізації привабливих умов оподаткування для фізичних і юридичних осіб іноземного походження і (або) переманювання платників податків з інших територій своєї держави, зокрема, підприємств транснаціональних корпорацій і концернів [59, с. 12].

Вчені виділяють дві головні групи засобів усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав: національно-правові і міжнародно-правові. Такий поділ викликаний відмінностями предметів правового регулювання. Так, у першому випадку мова йде про внутрішньодержавні правовідносини

між державою і платником податків, а в другому випадку – про міжнародні відносини в сфері оподаткування. Існує також і класифікація за кількістю сторін: односторонні (використання методу кредиту у національному законодавстві окремою державою), двосторонні (укладення двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування), багатосторонні (механізми співпраці з податкових питань в рамках інтеграційних об'єднань). Однак, у наукових колах найбільш поширеною стала перша класифікація способів усунення відповідної конкуренції.

Національно-правові методи усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав, як правило, використовуються в практиці окремих держав. Слід зазначити, що вони можуть застосовуватись лише до резидентів. Так, наприклад, метод кредиту та метод звільнення від сплати податків широко використовуються в податкових законодавствах держав світу і відносяться до національно-правових методів. За їх допомогою країна надає платнику податків можливість врахувати податкові платежі, які були здійснені на користь іншої юрисдикції. Держава може наважитись на подібні кроки у випадку необхідності створення податкових стимулів для національних суб'єктів господарювання, що здійснюють експортні операції. Односторонні дії держав, спрямовані на розмежування податкових юрисдикцій, є менш ефективними і вигідними для інших держав, порівняно з дво- чи багатосторонніми.

Група міжнародно-правових засобів усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав включає, перш за все, гармонізацію податкових систем та укладення міжнародних договорів, що регулюють податкові питання.

Гармонізація – це однобічний процес наближення (приведення у відповідність) з боку країни її національного законодавства в цілому, чи окремих галузей права зокрема, до міжнародного права. Узгодження національних законодавств (гармонізація *lato sensu*) у більшій мірі здійснюється державами саме за допомогою міжнародних організацій.

Оскільки запровадження державами єдиних підходів у сфері оподаткування фактично забезпечує створення узгодженого механізму розмежування податкових юрисдикцій держав на міжнародно-правовому рівні, тому гармонізація може розглядатись як спосіб усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав. Важливо відмітити, що саме явище податкової конкуренції в основному породжується саме неоднорідністю підходів до питань регулювання податкових відносин з іноземним елементом (наприклад, оподаткування за суб'єктом та за об'єктом у різних податкових юрисдикціях).

ЄС як інтеграційне об'єднання може слугувати одним з найбільш яскравих прикладів ефективної боротьби з негативними аспектами явища податкової конкуренції. Ще на перших етапах його розвитку вирішення проблеми податкових бар'єрів при перетинанні кордонів для товарів і послуг країн-членів потребувало гармонізації національного законодавства та створення інтеграційної правової бази насамперед в сфері непрямого оподаткування. Зрозуміло, що в рамках подібних інтеграційних об'єднань досить важливими засобами забезпечення зближення національних правових систем є їх рішення, які приймаються компетентними органами управління. Так, наприклад, 1 грудня 1997 р. Радою міністрів фінансів та економіки ЄС (ЕКОФІН) був прийнятий Кодекс поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності (Code of Conduct for business taxation), який є документом рекомендаційного характеру і покликаний був забезпечити уникнення конфлікту податкових юрисдикцій країн-членів ЄС у відповідній сфері.

Поряд з гармонізацією національних податкових систем, важливим методом протидії описуваному явищу є укладення міжнародних угод, які безпосередньо регулюють податкові питання. Основна відмінність цих двох методів полягає в наступному: гармонізація – процес одностороннього приведення національного законодавства у відповідність з певними стандартами, укладення міжнародного договору – процес наближення

національного законодавства різних країн у певній сфері задля подолання існуючих між ними колізій через встановлення спільних правил та досягнення взаємовигідного компромісу.

Вчені підкреслюють такі переваги застосування механізму податкових угод в порівнянні з національним законодавством у випадку усунення існуючих протиріч у сфері оподаткування між різними державами: 1) кожна податкова угода дозволяє конкретно визначити податковий статус особи, що перешкоджає виникненню надлишкового податкового тягаря; 2) більша вигода для держави, яка при укладенні податкової угоди отримує можливість забезпечити кращий захист товарів та капіталу, створити сприятливіший режим для інвестицій і надати державі можливість виходити на нові ринки збуту товарів та послуг; 3) у змісті податкових угод чітко простежується визначеність і передбачуваність, необхідні для уточнення податкової юрисдикції; 4) процес обміну інформацією між державами-партнерами, що передбачається угодами, сприяє вдосконаленню практики правозастосування положень внутрішньодержавного законодавства. Також міжнародні податкові угоди не створюють нових податкових законів, проте спрямовані на забезпечення більш «м'якої» і надійної взаємодії податкових юрисдикцій держав між собою.

Саме укладення міжнародних договорів, спрямованих на розмежування конкуруючих податкових юрисдикцій держав, є найкращим засобом для усунення цієї проблеми, оскільки вони допомагають чітко визначати пріоритети податкових юрисдикцій у випадку їх конкуренції. Оскільки зі збільшенням сторін міжнародного договору збільшується і складність узгодження їх міжнародно-правових позицій з визначених питань співробітництва, укладення міжнародних податкових угод є найбільш ефективним саме на рівні двосторонніх міжнародних податкових відносин, аніж багатосторонніх (наприклад, договори про уникнення подвійного оподаткування) [53, с. 22-26].

Таким чином, конкуренція податкових юрисдикцій держав є явищем, яке породжується існуванням множинних податкових юрисдикцій держав, які застосовують різноманітні підходи у сфері оподаткування. Їх усунення можливе за допомогою або національно-правових, або міжнародно-правових засобів. Останні включають в себе гармонізацію та укладення міжнародних податкових угод. Їх використання є більш вигідним у порівнянні з національно-правовими засобами, враховуючи специфіку самої природи конкуренції держав у сфері оподаткування.

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ФОРМ СПІВРОБІТНИЦТВА ДЕРЖАВ З ПИТАНЬ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

2.1 Роль міжнародних організацій у розвитку співробітництва держав у сфері оподаткування

До недавнього часу загальноприйнятим вважалось, що сфера оподаткування не може входити до предмету міжнародно-правового регулювання. Так, наприклад, Я. Томко зазначав, що міжнародне право перестане бути міжнародним, а держава – державою, якщо питання, пов’язані зі встановленням, зміною і припиненням податків в тій чи іншій частині перейдуть на рівень міжнародно-правового регулювання [58, с. 134–135]. Однак вже на межі ХХ і ХХІ століть «... глобальні проблеми додали нову функцію в портфель національних державних фінансів – поєднання вимог внутрішньої і зовнішньої політики» [35, с. 18]. Екс-директор податкового департаменту МВФ, В. Танці, виділяв основні проблеми глобального характеру, що призводять до деформації існуючої традиційної технології оподаткування: здійснення торгівлі через Інтернет; використання електронних грошей; проведення міжнародних трансакцій всередині фірми і трансфертне ціноутворення; складність або небажання країн стягувати податки з приватного фінансового капіталу; функціонування офшорних зон; використання похідних фінансових інструментів; зростаюча міжнародна мобільність фізичних осіб; розповсюдження практики придбання предметів розкоші чи товарів, які у власній країні оподатковуються за вищими ставками акцизів, за кордоном, де ціни на них нижчі. В цьому контексті різко зростає роль актів міжнародних організацій у сфері оподаткування, спрямованих на забезпечення ефективного співробітництва країн-членів для вирішення вищезазначених проблем.

У науці міжнародного права завжди значна увага приділялась дослідженню різних аспектів правосуб'єктності та функціонування міжнародних організацій. Ці проблемами досліджували Войтович С.А., Крилов М.Б., Кулеба Д.І., Ломагін М.А., Макклоскі В., Моравецький В., Муравйов В.І., Шибасєва Є.О. та ін. Однак, на мою думку, в працях названих науковців недостатньо уваги приділялось вивченню особливостей функціонування міжнародних організацій у сфері оподаткування та значення їх актів у розвитку міжнародного податкового співробітництва держав.

Об'єктивна потреба у функціонуванні міжнародних організацій, які б володіли відповідною компетенцією у сфері налагодження ефективного співробітництва держав-членів, визначається тим, що поглиблення міжнародної економічної діяльності призводить до необхідності взаємодії національних податкових систем. Цей процес «...буде мати конфліктний характер, якщо держави діють ізольовано, ігноруючи специфічні особливості міжнародної економічної діяльності і статус її суб'єктів» [65, с. 25]. За таких умов саме міжнародні організації, що виступають в ролі форуму для обговорення міжнародно-правових аспектів проблем оподаткування, можуть «пом'якшити» таку взаємодію, зменшити гостроту протиріч, викликаних відмінними національними інтересами держав-членів, знайти компроміс.

Сьогодні існує досить велика кількість міжнародних міжурядових організацій, які в процесі своєї діяльності займаються різноманітними аспектами оподаткування. Застосування певних критеріїв дозволяє виділити ряд класифікацій таких об'єднань.

За критерієм обсягу переданих повноважень у літературі виділяють такі групи міжнародних організацій у сфері оподаткування: організації, що є основою співробітництва у сфері оподаткування (ОЕСР, ООН, СОТ та ін.), та організації, що є основою економічної інтеграції (ЄС, ЄврАзЕс, КАРІКОМ та ін.). При класифікації за колом членів можна виділити універсальні (ООН, ЮНКТАД, МВФ та ін.) та регіональні міжнародні організації (Міжамериканський центр податкових відомств (Inter-American Centre of Tax

Administrations) (CIAT), Внутрішньоєвропейська організація податкових відомств (Intra-European Organization of Tax Administrations) (IOTA) та ін.). Деякі вчені відзначають, що класифікація міжнародних економічних організацій, до яких включаються і міжнародні організації в сфері оподаткування, за таким критерієм не є досконалою.

Наступну класифікацію запропонували експерти ООН. Вони об'єднують міжнародні організації, в рамках яких здійснюється міжурядове обговорення питань оподаткування, в чотири групи: 1) міжнародні міжурядові організації (Світова організація торгівлі (СОТ), Міжнародний валютний фонд, ОЕСР та ін.); 2) регіональні міжурядові організації (IOTA, CIAT, ЄС, Центр засідань і досліджень для керівників податкових відомств (Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales) (далі – CRÉDAF) та ін.); 3) окремі урядові групи (Карибська організація податкових керівників (Caribbean Organization of Tax Administrators), Група країн Північної Європи та ін.); 4) неурядові організації (Міжнародне бюро податкової документації (International Bureau of Fiscal Documentation) (IBFD), Міжнародна асоціація з податкового законодавства). Даний підхід теж викликає ряд питань. По-перше, перша група є досить неоднорідною. До її складу входять як організації системи ООН, так і ті, які функціонують поза нею. По-друге, незрозумілим залишається те, чому ЄС віднесено до групи регіональних міжурядових організацій, а Карибська організація податкових керівників, яка функціонує в системі Карибського співтовариства і спільного ринку (КАРІКОМ), – до окремих урядових груп. По-третє, до переліку міжнародних неурядових організацій не було включено Міжнародну податкову асоціацію (International Fiscal Association) та Міжнародний союз з земельного оподаткування і вільної торгівлі (International Union for Land Value Taxation and Free Trade), які є досить впливовими на міжнародному рівні і функціонують тривалий час. По-четверте, не зовсім зрозуміло, до якої з груп міжнародних організацій відноситься Комітет міжнародних організацій податкових відомств (Committee of International Organization of

Tax Administrations) (CIOTA), який об'єднує в своєму складі вісім міжнародних організацій та тісно співпрацює з ЄС. Четверта класифікація базується на поділі міжнародних економічних організацій на міжнародні організації загальноекономічного характеру і галузеві організації [17, с. 109]. В даному випадку до першої групи можна було б віднести ООН та ОЕСР, а до другої – CIOTA, Всесвітню митну організацію, Африканську асоціацію податкових керівників (African Association of Tax Administrators), Дослідницьку групу азійського податкового управління та наукових розробок (Study Group on Asian Tax Administration and Research) та ін. Такий поділ також має певні недоліки, виходячи з факту надзвичайної неоднорідності міжнародних організацій, які включені до обох груп.

Як свідчить аналіз, на сьогоднішній день не існує єдиної класифікації міжнародних організацій, що дозволяє застосувати надзвичайно широкий спектр класифікаційних критеріїв. Так, Опришко В.Ф. наводить вісім різних класифікацій міжнародних економічних організацій [37, с. 70-73]. Така ситуація не сприяє внесенню чіткості в розуміння специфіки функціонування міжнародних організацій в сфері оподаткування. Але, з іншого боку, вона має об'єктивне підґрунтя, оскільки «чинна сьогодні система міжнародних організацій є динамічною і дуже чутливою до змін у кон'юнктурі міжнародного співробітництва» [40, с. 138].

ООН та ОЕСР справили найбільший вплив на розвиток міжнародного співробітництва з податкових питань у повоєнному світі. Наступний факт є цьому підтвердженням: «В світовій практиці сформувались дві основні моделі загальних податкових угод: модель Організації Економічного Співробітництва і Розвитку (ОЕСР) та модель Організації Об'єднаних Націй (ООН), які слугують основою для укладення двосторонніх міжнародних податкових угод» [9, с. 45].

ООН взяла на себе роботу над підготовкою модельної податкової конвенції, рекомендованої для підписання між розвиненими і країнами, що

розвиваються. Модельна податкова конвенція ООН (МНК ООН) була вперше опублікована в 1980 р. і останній раз оновлена в 2001 р.

МНК ООН базується на розширеній концепції податкової бази країни-джерела доходів, що передбачає класифікацію практично всіх видів активності на іноземній фіскальній території як діяльності, що приводить до утворення постійного представництва. Крім того, не передбачається зниження податків на доходи, які добуваються іноземними резидентами з пасивних джерел. І якщо для усунення тягара міжнародного подвійного оподаткування МНК ОЕСР в рівній мірі використовує методи податкових звільнень і податкових кредитів, то МНК ООН метод податкових звільнень виключає, відводячи весь пріоритет податковим кредитам, застосовуваним країною резидентства експортерів капіталу.

Ще однією відмінною рисою МНК ООН є її менший акцент на питання боротьби з ухиленням від оподаткування, інформаційної та адміністративної взаємодопомоги національних податкових адміністрацій. В іншому МНК ООН побудована за стандартною схемою міжнародних податкових угод, вона містить ті ж самі розділи, що і МНК ОЕСР.

Відмінними рисами Модельної податкової конвенції ОЕСР (МНК ОЕСР; на сьогоднішній день діє її редакція від 28 січня 2003 року – модифікована версія 1977 р.) є акценти на домінування принципу резидентства в міжнародному оподаткуванні, на вирішення питань недискримінації платників податків-суб'єктів ЗЕД, а також на взаємний інформаційний обмін договірних сторін у податковій сфері.

Однак МНК ОЕСР, яка передбачає передачу більшої частини прав на оподаткування доходів і майна фізичних та юридичних осіб від країни-джерела зарубіжних доходів на користь юрисдикції резидентства суб'єктів ЗЕД, не відповідає інтересам країн, що розвиваються, велика частина з яких зацікавлена в оподаткуванні доходів у джерела їх утворення, а не в країні резидентства кінцевого одержувача. Тому діяльність Комітету з фіскальних питань ОЕСР виявилася недостатньою для того, щоб підготувати формальну

основу для податкового співробітництва між розвиненими і країнами, що розвиваються.

Окрім ООН та ОЕСР, у другій половині ХХ ст. значну роль у розвитку міжнародного співробітництва в сфері оподаткування відігравали і галузеві організації, до яких, в першу чергу, належать організації з обмеженим членством. Серед них можна виділити такі:

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

В рамках даного дослідження не можливо повністю проаналізувати діяльність кожної із вищеперерахованих організацій, тому ми спробуємо надати їх узагальнену характеристику на прикладі CIAT, яка була заснована ще в 1967 р. та яка досягла значних успіхів у налагодженні ефективного співробітництва держав-членів. Метою CIAT є сприяння розвитку співпраці між державами-членами, підтримка їх в частині вдосконалення національних податкових відомств на основі висловлюваних ними потреб. Задля реалізації цієї мети, CIAT спрямовує свою діяльність на:

- формування сприятливого середовища між країнами-членами для взаємодії та підтримки один одного;
- розвиток співробітництва між країнами-членами, переважно в прагненні добровільного узгодження вимог обов'язку сплати податку та протидії ухиленню і уникненню оподаткування або інших форм порушення вимог обов'язку сплати податку, а також здійснення аналізу проблем міжнародного подвійного оподаткування;

- стимулювання і проведення досліджень щодо податкових систем і податкових відомств, а також сприяння постійному поширенню важливої інформації та практики обміну ідеями і досвідом через зібрання, технічні конференції, семінари, публікації та інші прийнятні способи;
- розвиток програм спеціалізованої технічної підтримки відповідно до окремих потреб і інтересів держав-членів через діяльність в сфері технічної співпраці СІАТ, постійний обмін кадрами, координацію запитів технічних експертів та інші належні заходи;
- співробітництво з іншими організаціями, якщо воно містить інтерес для СІАТ;
- укладення угод, включно з угодами з державою перебування, з державами-членами, що можуть надавати СІАТ режим, яким користуються міжнародні організації з відповідними привілеями, імунитетами та відповідальністю за дії співробітників відповідно до стандартів міжнародного права [68, с. 4].

Підводячи підсумок, можна стверджувати, що з подальшим розвитком і поглибленням процесів глобалізації відбуватиметься зміцнення інституційних форм міжнародно-правового співробітництва держав в сфері оподаткування, оскільки глобалізація означає все більш тіснішу інтеграцію країн, що в свою чергу передбачає посилення потреби в колективних діях.

2.2 Характеристика міжнародних податкових угод

Теоретичні питання визначення поняття «міжнародний договір» і його застосування в науково-правовій діяльності є темою дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Однак проблемні аспекти з цього питання вченими висвітлені лише в окремих роботах. Міжнародний договір як основне джерело податкового права досліджували Ю. Аністратенко, Ю. Бисага, Н. Блащук, Т. Бугай, Д. Булгакова, Я. Греца, Р. Дорнберг, Л. Касьяненко, В. Кононенко, Д. Кривенко, М. Кучерявенко, М. Мельник, Н. Пришва, В. Ротань, К. Савчук, П. Селезень, М. Сідак, І. Самсін, Л. Тимченко, А. Цимбалюк, А. Ярема, В. Ярема та ін.

Фундаментальною роботою по цій проблемі є монографічне дослідження авторського колективу під загальною редакцією Л. Тимченко «Застосування міжнародних податкових договорів: теорія і практика» (2013), в якому розглянуті теоретико-методологічні основи застосування міжнародних податкових договорів [20, с. 118].

Міжнародні податкові угоди відіграють сьогодні ключову роль в міжнародному оподаткуванні. Можна виділити три групи міжнародних податкових угод: 1) Угоди про взаємні податкові пільги; 2) Угоди про уникнення подвійного оподаткування; 3) Угоди про надання адміністративної та правової допомоги в податкових питаннях.

ГАТТ (багатостороння міждержавна угода про основні норми митної політики, одна з найбільших міжнародних економічних організацій) також іноді розглядається в якості міжнародної податкової угоди. Перші податкові угоди з'явилися ще в середині XIX століття – їх основним аспектом був обмін інформацією та сприяння у вирішенні податкових питань. На сьогоднішній день загальна кількість податкових угод досягає 3 тисяч. Більшість з них є двосторонніми, проте існують і багатосторонні акти (між Бельгією, Нідерландами і Люксембургом, Податкова конвенція Андського пакту і ін.).

Найбільш розвиненою є мережа угод між країнами ОЕСР – практично всі вони пов'язані попарними угодами про уникнення подвійного оподаткування.

Найважливішою групою податкових угод є угоди про уникнення подвійного оподаткування майна та доходів (double taxation treaty). Як було зазначено раніше, під подвійним оподаткуванням розуміється оподаткування одного і того ж доходу однаковими або зіставними податками кілька разів за один і той же період. Подвійне оподаткування сьогодні визнається негативним явищем відповідно до законодавства більшості країн, боротьба з яким ведеться з початку 20-х рр. ХХ ст., коли більшого поширення набуло прибуткове оподаткування [22, с. 210]. Частково подвійне оподаткування усувається за рахунок односторонніх вилучень – звільнення іноземних компаній від податку або більш сприятливого оподаткування глобального доходу резидентів. Однак найбільш важливим інструментом стає система міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування.

З точки зору міжнародного приватного права, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування є нормами колізійного права. Вони не встановлюють ті чи інші податкові режими, а лише уточнюють, законодавство якої країни може бути застосовано до оподаткування тих чи інших транскордонних операцій. За ступенем охоплення податків виділяють загальні угоди, що визначають основні завдання протидії подвійному оподаткуванню, а також спеціальні, що стосуються конкретних податків. Останні застосовуються переважно в сфері міжнародних перевезень і стосуються оподаткування прибутку від морського, автомобільного або повітряного транспорту. Як правило, оподаткування здійснюється виключно в державі, резидентом якої є перевізник [22, с. 211].

Стандартизація податкових угод була розпочата в 1920 р. в ході Брюссельської міжнародної фінансової конференції і продовжена Лігою Націй і ОЄЕС (ОЕСР). Остання розробила ряд типових конвенцій, які знайшли застосування у відносинах між промислово розвиненими країнами (1963, 1977 рр.). Для регулювання економічних відносин промислово

розвинених і країн, що розвиваються використовується типова конвенція ООН (1980 г.). Всі описані документи носять рекомендаційний характер. Крім описаних норм, існують і інші документи, що використовуються в якості міжнародних стандартів: типова модель договорів США (редакція 1996 г.), типова модель Конвенції про надання взаємної адміністративної допомоги в податкових питаннях (1981 р.) і типова модель Конвенції з нерухомого майна, спадкоємства і дарування (1983 р.) [39, с. 99-102].

Найбільш важливим актом про уникнення подвійного оподаткування в міжнародній практиці є конвенція ОЕСР редакції 1977 г. Як правило, вона розглядається як база при початку переговорів про укладення угод. Конвенція складається з 30 статей, які можуть умовно бути розділені на 3 групи: 1) визначення осіб, на яких вона поширюється (резиденти договірних держав), і податків, які регулюються конвенцією (на доходи, на капітал, на аналогічні податки, які будуть встановлені в майбутньому); 2) визначення сторони, яка має право збору тих чи інших податків, 3) власне порядок усунення подвійного оподаткування – конкретні вимоги, які повинна задовольняти податкова політика юрисдикції щодо податків, віднесених до відання іншої юрисдикції. Згідно з типовою конвенцією ОЕСР, оподаткування транскордонних доходів має здійснюватися або за принципом джерела, або за принципом країни перебування, але не у відповідності з обома принципами одночасно. Друга сторона зобов'язана надати податковий кредит на суму податку, сплаченого за кордоном або виключити іноземний дохід з оподатковуваної бази (в т.ч. на основі оподаткування з прогресією). Конвенція обумовлює також необхідність співпраці між державами в області стягування податків [22, с. 213-214].

Характеристика іншої модельної Конвенції, що грає важливу роль у світовій економіці, моделі США, наведена в додатку А. Конвенція у багатьох відношеннях є менш зручною для оптимізації оподаткування, ніж стандартна конвенція ОЕСР.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування разом з принципами визнання компанії резидентом є основою всіх міжнародних податкових схем. Як правило, саме наявність подібних угод дозволяє «переводити» прибуток або доходи з однієї юрисдикції в іншу.

На офшорні схеми значний вплив здійснюють і угоди про взаємну допомогу в податкових питаннях. Особливо активно подібні угоди укладаються США. У 1988 році була підписана конвенція ОЕСР про взаємну допомогу в податкових питаннях. Метою угод є, перш за все, протидія анонімності в офшорних схемах і забезпечення більш високої прозорості операцій.

РОЗДІЛ 3. ФОРМУВАННЯ ПРАВОВИХ ОСНОВ СПІВПРАЦІ УКРАЇНИ З ІНШИМИ ДЕРЖАВАМИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1 Характеристика міжнародних податкових договорів України

Одним з основних джерел податкового права України, крім Конституції України, Податкового кодексу України, Митного кодексу України, є міжнародний договір.

В Україні процес договірної оформлення відносин між державами, зокрема Київської Русі з Візантією, бере початок в 860 р., коли Київський князь Аскольд обступив м. Константинополь і домогся вигідної для себе угоди, яка, ймовірно, забезпечувала права купців Київської Русі в Візантії. Текст цього договору не зберігся. Перший відомий історикам договір Русі з Візантією укладено в 911 р. між князем київським Олегом і імператором Левом V і його співправителем Олександром. Йому передувала угода, укладена в 907 р. після переможного походу Олега на Константинополь, в якій містилися дві відсутні в договорі 911 р. статті: сплата одноразової данини імперією русичам і їх право на безмитну торгівлю в Візантії. Головною метою Русі було домогтися привілеїв для купців: до середини XI ст. торгівля орієнтувалася на візантійські ринки, де князь, бояри і дружинники збували данину, зібрану під час полюддя і ін. Договір 911 р. створював режим найбільшого сприяння русичів на ринках імперії, те ж саме для візантійських купців на Русі. Таким чином, Київська Русь домоглася визнання на міжнародній арені [60, с. 73].

Еволюційні зміни в змісті міжнародних договорів сприяли виробленню наступного його визначення. На сьогодні міжнародний договір – це угода між державами та / або іншими суб'єктами міжнародного права, що регулює їх взаємовідносини в певній сфері шляхом встановлення, зміни або припинення для її учасників прав і обов'язків відповідно до основних принципів міжнародного права [13, с. 211]. У міжнародній практиці крім

терміна «міжнародний договір», застосовуються і інші назви: «угода», «конвенція», «пакт», «протокол», «трактат», «регламент», «статут», «спільну заяву», «хартія», «меморандум», «акт», «комюніке» тощо.

У праві Європейського Союзу термін «міжнародний договір» має деякі особливості, які більш детально характеризують міжінституційні угоди, рішення Ради Європейського Союзу і різні додатки до установчих договорів [10, с. 5, 13].

У Віденській конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р. [14], визначено, що держави-учасниці цієї Конвенції, враховуючи надзвичайно важливу роль договорів в історії міжнародних відносин, визнаючи зростаюче значення договорів як джерела міжнародного права і як засобу розвитку мирного співробітництва між націями, незалежно від відмінностей в їхньому державному і суспільному ладі ..., домовилися про те, що дана Конвенція застосовується до договорів між державами (ст. 1 Конвенції). Статтею 2 цієї Конвенції визначено, що «договір» означає міжнародну угоду, укладену між державами в письмовій формі і регулюється міжнародним правом, незалежно від того, чи міститься така угода в одному документі, у двох або декількох пов'язаних між собою документах, а також незалежно від його конкретного найменування.

Віденською конвенцією про право договорів між державами і міжнародними організаціями або між міжнародними організаціями від 21 березня 1978 р. визначено її застосування до договорів між однією або декількома державами і однією або кількома міжнародними організаціями, і до договорів між міжнародними організаціями (ст. 1) [14].

Статтею 9 Конституції України визначено, що «чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України» [2]. Згода Верховної Ради на обов'язковість для України міжнародних договорів надається у формі ратифікації, затвердження міжнародних договорів або приєднання до них [34, с. 170].

Законом України від 29 червня 2004 р. «Про міжнародні договори України» встановлено порядок укладення, виконання та припинення дії міжнародних договорів України з метою належного забезпечення національних інтересів, здійснення цілей, завдань і принципів зовнішньої політики України, закріплених в Конституції та законодавстві України. Цей Закон застосовується до всіх міжнародних договорів України, регульованих нормами міжнародного права і укладених відповідно до Конституції України та вимог цього Закону (ст. 1). Статтею 2 Закону також визначено, що міжнародний договір України – укладений у письмовій формі з іноземною державою або іншим суб'єктом міжнародного права, який регулюється міжнародним правом, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах, і незалежно від його конкретного найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол) [5].

Статтею 16 Закону України «Про міжнародні договори України» передбачено виконання міжнародного договору через Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, до відання яких віднесені питання, що регулюються міжнародними договорами України, забезпечують дотримання і виконання зобов'язань, взятих за міжнародними договорами України, стежать за здійсненням прав, що випливають з таких договорів для України, і за виконанням іншими сторонами міжнародних договорів України їхніх зобов'язань.

Припинення і призупинення дії міжнародного договору визначено статтею 24 Закону України «Про міжнародні договори України». Пропозиції про припинення або призупинення дії міжнародних договорів України вносяться Міністерством закордонних справ України, іншими центральними органами виконавчої влади та державними колегіальними органами відповідно до порядку, встановленого статтею 4 цього Закону для внесення пропозицій щодо укладення міжнародного договору України.

Припинення і призупинення дії міжнародного договору України здійснюються: а) за договором, згода на обов'язковість якого надана

Верховною Радою України, - у формі закону України; б) щодо міжнародних договорів, укладених від імені України і не потребують узгодження їх обов'язковості Верховною Радою України і міжнародних договорів, укладених від імені Уряду України, затверджених Президентом України, - у формі указу Президента України; в) щодо міжнародних договорів, укладених від імені Уряду України і не потребують узгодження їх обов'язковості Верховною Радою України або затвердження Президентом України, а також міжвідомчих договорів, затверджених Кабінетом Міністрів України, - у формі постанови Кабінету Міністрів України [5].

Структура міжнародного договору, як правило, складається з трьох головних елементів [13, с. 212]: 1) преамбула (введення) вказує на мотиви, цілі і принципи укладання договору; 2) центральна частина містить постанови по суті регулювання відносин; 3) заключна частина встановлює порядок висловлення нею своєї згоди на обов'язковість договору, вступу в силу і припинення його дії; 4) додатки до договору. Не всі елементи структури обов'язкові в кожному договорі, відсутність тих чи інших елементів не впливає на його юридичну силу.

Як відзначають В. Ротань, І. Самсін та А. Ярема, під час укладання міжнародного договору держави-учасники змушені поступитися частиною свого суверенітету один одному. При цьому, ч. 2 ст. 9 Конституції України передбачає, що «укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України» [34, с. 171].

Детальніше зупинюсь на розгляді міжнародних податкових договорів про усунення подвійного оподаткування. Адже з розвитком міжнародних економічних зв'язків між країнами, інтеграційними процесами в суспільстві, розширенням зовнішньої торгівлі питання подвійного оподаткування набуває особливого значення, оскільки є стримуючим фактором у розвитку зазначених вище процесів [44, с. 279].

Міжнародні податкові договори про усунення подвійного оподаткування є найбільш дієвим способом усунення міжнародного подвійного оподаткування. Україна активно проводить роботу для укладення відповідних двосторонніх договорів, забезпечує захист платників від подвійного оподаткування [43, с. 124]. Стаття 13 Податкового кодексу України передбачає усунення подвійного оподаткування [3]. Станом на 1 січня 2009 року набрали чинності ряд міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування (Додаток Б). Крім того, відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» наша країна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування з Іспанією, Малайзією і Японією, що діють до набрання чинності новими договорами [1] (Додаток В).

Як правило, подвійне оподаткування виникає щодо доходу, майна і капіталу будь-якої особи і засноване на визначенні резидентства. У кожній окремій угоді вказується, що розуміється під цим терміном, тому що в різних країнах він може трактуватися по-різному. Під резидентством може розумітися і місце отримання доходу, і місце знаходження головного офісу, і місце знаходження адміністративної ради, і місце податкової адреси платника, і основне місце проживання керівника і т.д. Так, наприклад, згідно з законодавствам Данії, Італії, Норвегії, Іспанії, Португалії, Німеччини, Швеції для отримання фізичною особою статусу резидента необхідно проживання на національній території понад шість місяців в кожному календарному році.

Поняття резидентства є основною концепцією оподаткування і в Україні. Згідно з пп. 14.1.213 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України [3] резидентом є фізична особа (громадянин України, фізична особа без громадянства або громадянин іноземної держави), яка має місце проживання в Україні. Далі по тексту наведені загальні принципи визначення статусу податкового резидента, тотожні тим, які містяться в ст. 4 «Резидент» міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а саме:

- в разі, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні;

- якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні;

- в разі, якщо держава, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року;

- якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Податковий кодекс встановлює, що якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів громадян України є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку – їх отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. Якщо такі доходи отримані в країні, з якою Україна уклала угоду про уникнення подвійного оподаткування, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном з одержаних там доходів. Він зобов'язаний вказати суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації. Однак для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, в якій сплачується такий дохід, уповноваженого стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування. Така довідка має бути легалізована консульською установою України у відповідній країні [3, с. 13].

При цьому слід також врахувати, що за нормами Податкового кодексу

України сума зарахування податку з іноземного доходу платника податку-резидента, сплаченого за кордоном України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподаткованого доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу).

Відносно юридичних осіб принцип резидентства в різних країнах теж трактується по-різному. Так, згідно з британським законодавством компанією-резидентом вважається будь-яке нормативне утворення, діяльність якого управляється і контролюється з Великобританії. Внутрішнє податкове право США поділяє юридичних осіб на місцеві та іноземні компанії. Місцева компанія визначається на основі принципу інкорпорації, відповідно до якого резидентом США вважається будь-яка корпоративна особа, утворена за законами одного зі штатів або за федеральними законами США. Аналогічні правила містяться також в законодавстві Швейцарії. Італія вважає своїми резидентами будь-яких юридичних осіб, які мають на її території зареєстрований центральний орган, місце фактичного управління або здійснюють основну діяльність в цій країні. В Україні резидентами вважаються юридичні особи, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами.

Відповідно до Угоди між Україною та Російською Федерацією, якщо резидент однієї Договірної Держави одержує дохід або володіє майном в іншій Договірній Державі, які відповідно до положень Угоди можуть оподатковуватися на території іншої держави, сума податку на цей дохід або майно, сплачена в цій другій Договірній Державі, підлягає вирахуванню з податку, що стягується з такого резидента стосовно такого доходу або майна в першій згаданій Державі. Це відрахування не може перевищувати суму податку першої Держави на такий дохід або майно, нарахованого відповідно до її податкового законодавства [7, с. 22].

При цьому дуже важливим моментом є дотримання принципу недискримінації, згідно з яким громадяни Договірних Держав не повинні підлягати у другій Договірній Державі будь-якому оподаткуванню, яке є більш обтяжливим, ніж оподаткування і пов'язані з ним зобов'язання громадян другої Договірної Держави за тих же обставин [7, с. 23].

На основі аналізу поняття «міжнародний договір» і його застосування в податковій сфері України міжнародний податковий договір – це угода між державами або іншими суб'єктами міжнародного права, яка укладена в письмовій формі і регулює їх взаємовідносини в податковій сфері шляхом встановлення, зміни або припинення для її учасників прав і обов'язків відповідно до основних принципів міжнародного права, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах. Як джерело податкового права, міжнародний договір забезпечує Україні участь в економічних відносинах з іншими країнами після його інкорпорації в національне податкове законодавство.

3.2 Роль практики Суду ЄС та Європейського суду з прав людини в розвитку податкової системи України

Обраний Україною курс на євроінтеграцію обумовлює потребу у впровадженні європейських стандартів у взаємовідносини податкових органів і платників податків з метою формування належного рівня захисту прав та інтересів фізичних і юридичних осіб та підвищення ефективності роботи органів ДПС України. У цьому контексті важлива роль повинна відводитись аналізу практики Суду ЄС та Європейського суду з прав людини в процесі реформування національної податкової системи як інституцій, діяльність яких безпосередньо впливає на процеси нормотворчості, правозастосування та тлумачення норм права в державах-членах ЄС.

До проблематики визначення місця практики Суду ЄС та Європейського суду з прав людини в процесі розвитку правової системи України в тих чи інших аспектах у своїх роботах звертались К. Андріанов, З. Бортновська, В.П. Кононенко, В.І. Манукян, В. Мармазов, О.М. Москаленко, Н. Раданович, Р.Б. Хорольський, Е. Шишкіна та ін. Однак в працях згаданих авторів недостатню увагу, на нашу думку, було приділено висвітленню окремих питань, зокрема, впливу рішень Суду ЄС на функціонування системи договорів про уникнення подвійного оподаткування та визначення особливостей вирішення спорів, пов'язаних зі сферою оподаткування, в рамках Європейського суду з прав людини.

Відповідно до ст. 293 Договору про заснування Європейського Співтовариства (ДЄС) держави-члени у випадку необхідності вступають у перемовини для усунення подвійного оподаткування всередині Співтовариства. Предметна сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування, в першу чергу, поширюється на податки з доходів і майна, більшість яких належить до групи прямих податків. У п. 23 рішення у справі містера і місіс Джиллі стверджується, що, за виключенням Європейської конвенції про усунення подвійного оподаткування в зв'язку з коригуванням

прибутку асоційованих підприємств від 23 липня 1990 р., на рівні ЄС не було вжито жодних заходів щодо уніфікації чи гармонізації в сфері уникнення подвійного оподаткування доходів і майна [76, с. 56]. Виходячи з цього, Суд ЄС дійшов висновку, що «держави-члени вільні, в рамках двосторонніх договорів, що укладаються з метою уникнення подвійного оподаткування, у визначенні факторів взаємозв'язку (connecting factors) між собою з метою розмежування податкових юрисдикцій» [75, с. 31]. Разом з тим, «хоча пряме оподаткування знаходиться в компетенції держав-членів, вони повинні, незважаючи на це, здійснювати свої податкові права відповідно до права Співтовариства».

Переважає більшість держав-членів ЄС під час розробки і укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування керуються положеннями Типової конвенції ОЕСР про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу 1977 р. з подальшими змінами і доповненнями. Україна теж активно використовує положення згаданого модельного акту під час ведення перемовин щодо укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна, оскільки українська модель конвенції про усунення подвійного оподаткування є, фактично, дослівним перекладом на українську мову моделі ОЕСР.

На думку П. Крона і Г. Мюрена, на основі практики Суду ЄС можна виокремити основні положення Типової конвенції ОЕСР про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу 1977 р., які можуть мати конфліктний характер у контексті *acquis communautaire* [77, с. 28-29]:

1. Встановлені в таких податкових договорах правила, які стосуються виключно розмежування податкової юрисдикції (tax jurisdiction), є нейтральними і не можуть бути дискримінаційними, навіть якщо засновані на використанні критерію громадянства. Проте Суд ЄС відокремив від розмежування податкової юрисдикції здійснення податкових прав. Останнє повинно узгоджуватись з встановленими вимогами ЄС.

2. Суд ЄС не виявляє схильності до прийняття рішень, які можуть мати негативний вплив на систему податкових договорів держав-членів ЄС між собою.

3. Практика Суду ЄС у частині з'ясування співвідношення норм податкових договорів держав-членів ЄС і права ЄС має значний потенціал для подальшого розвитку, зважаючи на існування цілого ряду проблем у цій сфері, які ще не були розглянуті Судом ЄС, наприклад, щодо використання в договорах про уникнення подвійного оподаткування держав-членів ЄС норми про режим найбільшого сприяння.

Практика Суду ЄС значною мірою впливає на розвиток національних податкових систем держав-членів ЄС в частині застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування та імплементації їх положень в національне законодавство. Обумовлено це потребою у належному гарантуванні прав і свобод, передбачених, в першу чергу, ДЄС, та забезпечення недискримінаційного режиму на території держав-членів ЄС.

Україна, відповідно до обраного євроінтеграційного вектору розвитку, прагне в перспективі набути членства в ЄС. У такому випадку виникає потреба у приведенні національного законодавства у відповідність до вимог *acquis communautaire* з урахуванням критеріїв, що висуваються ЄС до держав, які мають намір вступити до нього. З цією метою було прийнято Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [4, с. 367]. В розділі II «Визначення термінів» згаданого документу до джерел вторинного законодавства *acquis communautaire* включено також рішення Суду ЄС.

Звідси виникає потреба у перегляді існуючої системи міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС в цілях визначення імовірно конфліктних норм в контексті вимог *acquis communautaire* та по можливості застосування їх альтернативних варіантів у процесі укладення нових та внесення змін до вже існуючих договорів про уникнення подвійного оподаткування. Виходячи з практики

Суду ЄС та вимог *acquis communautaire*, такий конфліктний характер можуть мати норми відповідних податкових договорів України, які базуються на використанні Типової конвенції ОЕСР, і стосуються оподаткування доходів постійних представництв від підприємницької діяльності, доходів від приросту капіталу, від найманої праці, від перебування на державній службі, артистів і спортсменів, дивідендів, процентів [53, с. 26]. Наприклад, підхід авторів Типової конвенції ОЕСР до оподаткування зазначених видів доходів з несуттєвими у нашому аспекті змінами відтворено в текстах договорів України про уникнення подвійного оподаткування з Австрією, Польщею, Португалією, Угорщиною та ін.

Такий підхід дозволить, по-перше, забезпечити приведення національного податкового законодавства у відповідність до вимог *acquis communautaire*, по-друге, сприятиме усуненню можливих конфліктів норм договорів про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС з *acquis communautaire*, по-третє, позитивно впливатиме на рівень правосвідомості платників податків та податкових органів, по-четверте, сприятиме ширшому впровадженню в практику взаємовідносин податкових органів і платників податків європейських стандартів взаємовідносин.

Розглянемо особливості вирішення спорів, пов'язаних зі сферою оподаткування в Європейському суді з прав людини (ЄСПЛ), що є важливою інституцією в системі забезпечення належної реалізації положень Європейської конвенції про захист прав людини і основних свобод 1950 р. (ЄКЗПЛ).

17 липня 1997 р. Верховна Рада України прийняла Закон України «Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основних свобод 1950 року, Першого протоколу і протоколів № 2, 4, 7 і 11 до Конвенції», в ст. 1 якого визнається обов'язкова і без укладення спеціальної угоди юрисдикція Європейського суду з прав людини в усіх питаннях, що стосуються тлумачення і застосування Конвенції [6]. У цьому контексті виникає потреба у розгляді питання про потенційну можливість захисту інтересів платників

податків в рамках цієї установи і про вплив практики ЄСПЛ на податкове законодавство України.

ЄКЗПЛ не містить в самому тексті жодної згадки про обсяг гарантованих нею прав платників податків. Однак закріплений у ній перелік прав людини та форм їх реалізації є відкритим, оскільки в протилежному випадку «призвів би до порушення одного з визначальних принципів, а саме – принципу невичерпності прав людини та основних свобод, виведення за межі конвенційного правового захисту цілої низки прав, форма реалізації, а отже, і форма порушення яких прямо не передбачена у тексті Конвенції» [38, с. 213]. У цьому контексті важливого значення набуває діяльність самого ЄСПЛ: завдяки практичній діяльності Суд послідовно конкретизував і розширював перелік прав, які в ньому були захищені, наповнив стислі формулювання широким змістом і фактично запровадив норми, які лише еxplicite не виражені в тексті Конвенції, але в дійсності в опосередкованому (прихованому) вигляді є в ній (дух нормативного акта). Такий підхід підтверджує використання ЄСПЛ динамічного тлумачення ЄКЗПЛ, під яким розуміють використання таких методів, які надають юридичної сили тексту ЄКЗПЛ та забезпечують її ефективність з метою кращого гарантування захисту індивідуальних прав. Саме тому реальний зміст зобов'язань держав визначається крізь призму практики Суду, в т.ч. і в сфері оподаткування.

На думку Р.Р. Вахітова, ЄКЗПЛ не є документом, спрямованим на захист економічних прав. Це, швидше, гуманітарні права з економічною спрямованістю, ті положення, на які можна посилаєтьс під час захисту власних інтересів при розгляді податкових спорів. Вони є своєрідним додатковим інструментом, і тому «податкова практика ЄСПЛ відносно бідна рішеннями з податкових спорів» [11, с. 26].

У зв'язку з цим доцільно виокремити положення ЄКЗПЛ, на які найчастіше посилаються платники податків при зверненні до ЄСПЛ. Ними є ст. 6 про право на справедливий судовий розгляд, ст. 13 про право на ефективний засіб правового захисту, ст. 14 щодо заборони на дискримінацію

та ст. 1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ про право на власність. Також є одиничні випадки звернення до ЄСПЛ за ст. 8 ЄКЗПЛ про право на повагу приватного сімейного життя (справа «Волохи проти України») [Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Волохи проти України»] та ст. 2 Протоколу № 4 до ЄКЗПЛ про право на свободу переміщення (справа «Рінер проти Болгарії») [73, с. 8].

У процесі вирішення спорів, пов'язаних зі сферою оподаткування у тій чи іншій мірі, ЄСПЛ було сформульовано ряд ключових позицій, які мають важливе значення для розуміння змісту конкретних положень ЄКЗПЛ та їх впливу на податкову політику держав-учасниць.

1. ЄСПЛ однозначно визнає за державами право впроваджувати за власним розсудом податки і збори відповідно до другої частини ст. 1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ. Стягування податків лише тоді порушуватиме право особи на мирне володіння своїм майном, якщо воно лягатиме значним тягарем на плечі платника податків або підриватиме його фінансове становище.

2. Словосполучення «права та обов'язки цивільного характеру» у п. 1 ст. 6 ЄКЗПЛ за своїм змістом є автономним і не може тлумачитись виключно в контексті національного права держав-учасниць. І хоча у прецедентній практиці ЄСПЛ склалося загальне правило незастосування п. 1 ст. 6 ЄКЗПЛ для вирішення спорів щодо обов'язку сплачувати податки, такий підхід у перспективі може зазнати змін з огляду на більш широке застосування права на справедливий суд в Міжнародному пакті про громадянські і політичні права 1966 р. та Американської конвенції про права людини 1969 р. Крім того, привертає до себе увагу те, що практика самого ЄСПЛ у цьому питанні є доволі суперечливою, про що свідчить, наприклад, прийняття ЄСПЛ до розгляду на підставі п. 1 ст. 6 ЄКЗПЛ справи щодо відшкодування шкоди, завданої підприємству ненаданням податкових пільг у ситуації, коли такі пільги були надані за тих самих обставин конкурентам (справа «Видання «Перископ» проти Франції») [72, с. 22]. Ще одним аргументом на користь

наведеного твердження є відсутність однакового підходу ЄСПЛ до застосування ст. 6 у справах про повернення податків, переплачених з огляду на законодавство, що згодом було скасоване у порядку зворотної дії або визнане неконституційним.

3. У світлі ст. 6 ЄКЗПЛ та ст. 1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ особливого значення набуває поняття «майно» для визнання наявності певного обсягу цивільних прав у позивача або ж в цілях захисту його права власності. «В правозастосовній практиці ЄСПЛ під майном, поряд з загальноприйнятими об'єктами цивільних прав (речі, гроші, цінні папери тощо), розуміються також рішення арбітражних судів; економічні інтереси, пов'язані з веденням бізнесу; правомірне очікування повернення податку з нарахуванням процентів внаслідок порушення строків повернення; очікування застосування визначених умов до індивідуальної ситуації, яка вимагає правового вирішення і т.д.» [24, с. 58]. Таким чином, зміст зазначеного поняття теж в значній мірі є автономним стосовно національного права держав-учасниць.

4. Опорні норми правової позиції ЄСПЛ при вирішенні спорів на підставі ст. 1 Протоколу № 1 ЄКЗПЛ, в т.ч. і в сфері оподаткування, включають в себе: по-перше, принцип безперешкодного користування власністю, по-друге, принцип визначеності умов позбавлення майна, по-третє, держави-учасниці мають право контролювати використання власності відповідно до інтересів суспільства (п. 61 рішення у справі «Споррнот і Лоннрот проти Швеції») [74, с 14].

5. Правомірне втручання у право власності з боку держави повинно передбачати відповідність наступним умовам: по-перше, таке втручання повинно переслідувати законну мету в інтересах суспільства, по-друге, втручання має бути співрозмірним, по-третє, повинен дотримуватись баланс між вимогами інтересів суспільства та необхідними умовами захисту основних прав особи.

Ці ключові положення лягли в основу розробки ЄСПЛ власного підходу до вирішення спорів у сфері оподаткування, який базується, на

думку С.І. Калініна, на наступних принципах: 1) дотримання балансу публічних і приватних інтересів; 2) легітимне очікування; 3) повна компенсація.

Незважаючи на порівняно невелику практику вирішення спорів у сфері оподаткування, певна кількість розглянутих ЄСПЛ подібних справ стосується безпосередньо України:

- справа «Козинець проти України» стосовно порушення ст. 3 ЄКЗПЛ в сенсі її процесуального аспекту [47];
- справи «Назарчук проти України» [48] та «Ракітін проти України» стосовно порушення п. 1 ст. 6 та ст. 13 ЄКЗПЛ [49];
- справа «Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України» стосовно порушення п. 1 ст. 6 та ст. 1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ;
- справа «Волохи проти України» стосовно порушення ст. 8 ЄКЗПЛ [50];
- справа «Інтерсплав проти України» стосовно порушення ст. 1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ [51].

Як бачимо, українські платники податків нечасто практикують звернення за захистом порушеного права до ЄСПЛ. Не в останню чергу це обумовлено тим, що розраховувати на отримання великих компенсацій і використовувати Європейський суд як засіб продовження економічних суперечок, скоріше всього, безперспективно. Разом з тим, оскільки фактично розвиток європейської системи захисту прав людини «пішов шляхом передачі ініціативи повністю на рівень особи» [19, с. 109], то і подальший розвиток практики ЄСПЛ щодо захисту прав платників податків відповідно до ЄКЗПЛ залежить від активності їх самих та волі держав-учасниць, оскільки права, закріплені в Конвенції, мають розвиватися в руслі історії та еволюції людського суспільства.

Таким чином, незважаючи на невелику та досить суперечливу практику ЄСПЛ стосовно вирішення спорів, пов'язаних зі сферою оподаткування, її

вплив на розвиток національних податкових систем в деяких аспектах є досить відчутним і знаходить свій прояв у наступному:

1. Рішення ЄСПЛ у конкретних справах є прикладом відновлення справедливого балансу між вимогами публічного інтересу та інтересами приватних осіб у випадку його порушення.

2. ЄСПЛ під час вирішення конкретних справ може визначати рівень відповідності національного податкового законодавства вимогам ЄКЗПЛ, якщо це входить до його компетенції.

3. Практика ЄСПЛ є важливим джерелом тлумачення норм ЄКЗПЛ, яка в процесі свого розвитку уможливила звернення платників податків з відповідними заявами до ЄСПЛ у випадку оспорювання не самого податкового обов'язку та виключних повноважень держави у цій сфері, а його майнових аспектів та дотримання вимог ЄКЗПЛ.

4. ЄСПЛ приймаючи рішення у конкретних справах, пов'язаних зі сферою оподаткування, впливає на рівень правосвідомості як платників податків, так і податкових органів.

5. Встановлюючи певні загальні стандарти прав людини через практику вирішення спорів, в т.ч. і пов'язаних зі сферою оподаткування, ЄСПЛ в значній мірі сприяє гармонізації національних юридичних режимів щодо прав платників податків.

ВИСНОВКИ

Таким чином, розглянувши міжнародне співробітництво держав у сфері оподаткування можна зробити наступні висновки, узагальнення та пропозиції:

1. Особливістю розвитку міжнародно-правових відносин у сфері співробітництва держав з приводу оподаткування є зростаюча ступінь взаємопов'язаності країн світу, що вимагає координації їх зусиль у сфері оподаткування, в першу чергу, в рамках міжнародних організацій та інтеграційних об'єднань. Така необхідність впливає, зокрема, з того факту, що процеси поглиблення інтеграції держав, особливо на регіональному рівні, супроводжуються динамічним розвитком і гармонізацією податків, а гармонізація податків, в свою чергу, передбачає уніфікацію податкових систем держав.

2. У цих умовах питання фіскального суверенітету, як основа співпраці держав з правового регулювання податкових відносин перестає бути суто внутрішнім аспектом держав, а набуває міжнародного значення в процесі поглиблення інтеграції. Отже, будь-яка спроба держав з вироблення ефективної моделі національної податкової системи без урахування міжнародних досягнень в цій галузі приречена на невдачу. На цьому етапі розвитку виникає нагальна потреба в пошуку, в першу чергу, механізму усунення податкових перешкод на шляху міжнародного переміщення товарів, послуг і капіталу, що призводить до посилення не тільки національного законодавства держав, а й міжнародних податкових правил і процедур, а також до вдосконалення міжнародно-правової бази у сфері оподаткування.

3. Нинішній етап характеризується гармонізацією і укладенням міжнародних договорів, що відображається тенденцією до витіснення спеціальних конвенцій загальними податковими угодами, які охоплюють, як правило, всі питання, які стосуються взаємовідносин держав по лінії прямих

податків. Таким чином, конкуренція податкових юрисдикцій держав є явищем, яке породжується існуванням множинних податкових юрисдикцій держав, які застосовують різноманітні підходи у сфері оподаткування. Їх усунення можливе за допомогою або національно-правових, або міжнародно-правових засобів. Останні якраз і включають в себе гармонізацію та укладення міжнародних податкових угод. Їх використання є більш вигідним у порівнянні з національно-правовими засобами, враховуючи специфіку самої природи конкуренції держав у сфері оподаткування.

4. Отже, з подальшим розвитком і поглибленням процесів глобалізації відбуватиметься зміцнення інституційних форм міжнародно-правового співробітництва держав в сфері оподаткування, оскільки глобалізація означає все більш тіснішу інтеграцію країн, що в свою чергу передбачає посилення потреби в колективних діях. В контексті цього виникають міжнародні організації у сфері оподаткування, які можна поділити на такі групи: 1) міжнародні міжурядові організації (Світова організація торгівлі (СОТ), Міжнародний валютний фонд, ОЕСР та ін.); 2) регіональні міжурядові організації (ІОТА, СІАТ, ЄС, Центр засідань і досліджень для керівників податкових відомств (Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales) та ін.); 3) окремі урядові групи (Карибська організація податкових керівників (Caribbean Organization of Tax Administrators), Група країн Північної Європи та ін.); 4) неурядові організації (Міжнародне бюро податкової документації (International Bureau of Fiscal Documentation) (IBFD), Міжнародна асоціація з податкового законодавства).

5. За останні двадцять років кількість міжнародних угод про оподаткування різко збільшилася тому їх можна охарактеризувати, як угоди про уникнення подвійного оподаткування; про попередження податкових ухилень стосовно податків; про обмін інформацією та співробітництво в боротьбі з порушеннями податкового законодавства; про оподаткування доходів від міжнародних перевезень. Головними цілями міжнародних податкових угод є врегулювання проблем, пов'язаних з оподаткуванням,

захист інтересів національних суб'єктів господарювання, які ведуть зовнішньоекономічну діяльність в іншій державі, боротьба з різними способами ухилення від оподаткування, вироблення процедур врегулювання спірних питань у сфері оподаткування і т.д. На сьогоднішній день загальна кількість податкових угод досягає трьох тисяч. Більшість з них є двосторонніми, проте існують і багатосторонні акти (між Бельгією, Нідерландами і Люксембургом, Податкова конвенція Андського пакту і ін.). Найбільш розвиненою є мережа угод між країнами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) – практично всі вони пов'язані попарними угодами про уникнення подвійного оподаткування.

6. З моменту проголошення незалежності, початку переходу до ринкової економіки та інтеграції в світову економіку Україна почала активно заключати міжнародні договори, зокрема і в сфері оподаткування. Особливо багато міжнародних договорів України стосується питання про уникнення подвійного оподаткування. Великим позитивом для розвитку української економіки і міжнародних відносин є укладення договорів такого характеру з розвиненими країнами, а також з основними торгівельними партнерами України.

7. Обраний Україною курс на євроінтеграцію обумовлює потребу у впровадженні європейських стандартів у взаємовідносини податкових органів і платників податків з метою формування належного рівня захисту прав та інтересів фізичних і юридичних осіб та підвищення ефективності роботи органів ДПС України. У цьому контексті важлива роль відводиться аналізу практики Суду ЄС та Європейського суду з прав людини в процесі реформування національної податкової системи як інституції, діяльність яких безпосередньо впливає на процеси нормотворчості, правозастосування та тлумачення норм права в державах-членах ЄС.

Отже, враховуючи вищенаведене, на мою думку, державі Україна через Кабінет Міністрів України у тісній співпраці з податковими та митними органами, через конструктивні пропозиції та зважені і добре прораховані

рішення, варто поглиблювати міжнародну співпрацю з іншими країнами та міжнародними організаціями у сфері оподаткування. Зокрема варто звернути увагу на такі болючі для держави і суспільства питання, як уникнення оподаткування через так звані «офшорні зони» суб'єктами, діяльність яких підлягає оподаткуванню в Україні, а також зменшення податкового тиску і створення стимулів для підприємництва і міжнародних інвесторів. Створення сприятливого інвестиційного клімату і залучення іноземного капіталу і технологій, зокрема і через привабливу фіскальну політику, в умовах глобалізації і технічного відставання багатьох галузей української економіки є критично важливо на даному етапі розвитку України. Варто зазначити, що розвиток міжнародних податкових договорів України сприяє і розвитку національного товаровиробника, що безумовно є великим позитивом для держави і суспільства, так як українська продукція може максимально безперешкодно і дешево для виробника виходити і конкурувати на іноземних ринках і в цілому на світовому ринку. Таким чином варто посилити роботу над вдосконаленням Податкового Кодексу України, Митного Кодексу України, а також системи міжнародних договорів України у сфері оподаткування, це завдання стоїть перед Верховною Радою України, а також Кабінетом Міністрів України через Міністерство закордонних справ, Державної Податкової Служби і Державної Митної Служби.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відом. Верх. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141
2. Закон України «Про правонаступництво України» від 12.09.91 р. №1543-ХІІ.
3. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відом. Верх. Ради України – 2011 р. – № 13 (№ 13-14, № 15-16, № 17).
4. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV// Відомості Верховної Ради. – 2004. – № 29. – Ст. 367
5. Про міжнародні договори України: Закон України від 29 червня 2004 р. № 1906-IV // Відом. Верх. Ради України – 2004. – № 50. – Ст. 540.
6. Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р., Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції: Закон України від 17 липня 1997 р. № 475/97-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1997. – № 40. – Ст. 263
7. Соглашение между Правительством Украины и Правительством РФ об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предупреждении уклонений от уплаты налогов от 03.08.99 г.
8. Налоги и налогообложение: учебник. Аксенов С., Битюкова Л. Курск: Региональный финансово-экономический инс-т. 2010. -356 с. С. 11 и сл. // Доступ из электронного ресурса: URL: <http://www.studfiles.ru/preview/3816792/page:2>
9. К вопросу о формировании международного налогового права в международном общении государств/ К.Г. Борисов // Московский журнал международного права. – 1999. – №4. – с. 42-47.
10. Міжнародний договір у системі права Європейського Союзу (теоретичні аспекти) : Булгакова Д.О. автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Дар'я Олександрівна Булгакова; Міністерство освіти і науки України,

Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – К., 2013. – 19 с.

11. Европейский суд по правам человека: обзор судебной практики по вопросам налогообложения/ Р.Р. Вахитов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года: по материалам 2-й Междунар. науч.-практ. конф. 15-16 апреля 2005 г., Москва: [сборник] / [сост. В.М. Зарипов]; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 320 с.
12. Введение к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Нью-Йорк: ООН, 2001. С. XVI.
13. Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Вид-во «Юридична думка», 2012. – 1020 с.
14. Венская конвенция о праве договоров между государствами и международными организациями или между международными организациями: Международный документ от 21 марта 1986 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_a04/page
15. Віденська конвенція про право міжнародних договорів: Міжнародний документ, Заява від 23 травня 1969 р. // Відом. Верхов. Ради Української РСР. – 1986. – № 17. – Ст. 343
16. Глобализация. Последствия для человека и общества. М., 2004. С. 92—93.
17. Правотворчість як ефективний засіб міжнародно-правового регулювання/ Т. Данильченко // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 7. – С. 108–110
18. Принцип определенности налогообложения: Демин А.В. Монография. М.: Статут, 2015 – 368 с.//Доступ из СПС КонсультантПлюс.

19. Главные отличительные особенности европейской системы защиты прав человека / М.Л. Энтин // Московский журнал международного права. – 2004. – № 3. – С. 101–115
20. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика [монографія] / авторський колектив; за заг. ред. д.ю.н. Л.Д. Тимченка. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 220 с.
21. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы. М.: Волтерс Клувер, Захарова А.С., 2010. С. 6-7.
22. Теория налогов: Учебник. — Мн.: Заяц Н.Е. БГЭУ, 2002. — 220 с.
23. Учебник финансового права. Издание 4-е. Иловайский С.И., Одесса: Типохромо-литография А. Ф. Соколовского, 1904. С. 3.
24. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике/ С.И. Калинин // Налоговед. – 2007. – № 12. – С. 55–69.
25. Налоговые соглашения России. Международное налогообложение и планирование для предприятий. М.: Кашин В.А., Финансы, ЮНИТИ, 1998. С. 142-147.
26. История экономических учений. М.: Квасов А. С., Издательство «Юрайт», 2014. С.178-190.
27. Очерки финансовой науки. Вып. 2. Кулишер И.М., 1987. С. 387.
28. Международное налоговое право. М.: Кучеров И.И. ЗАО «ЮрИнформ», 2007. С. 9, 64-67.
29. Лист ДПА України „Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування” від 13.01.2009 р. № 405/7/12-0117 // Вісник податкової служби, № 5, лютий 2009 р.
30. Международное «мягкое» право. Лукашук И. И. //Государство и жизнь. 1994. № 8—9. С. 159.
31. Международное антиоффшорное регулирование: Современное состояние и перспективы. — М.: Roche & Duffay, 2002. — 25 с.

32. Международное право: учебник / отв. ред. А. Н. Вылегжанин. М., 2009. С. 165.
33. Налоги и налогообложение. Учебное пособие для вузов/ под ред. И.Г. Русаковой и В.А. Кашина. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. С. 156.
34. Новітнє вчення про тлумачення правових актів: навч. посіб. з курсу тлумачення правових актів для суддів, що проходять підвищення кваліфікації і кандидатів на посади суддів, що проходять спеціальну підготовку / В.Г. Ротань, І.Л. Самсін, А.Г. Ярема та ін. ; відп. ред., кер. авт. кол. В.Г. Ротань. – Х.: Право, 2013. – 752 с.
35. Обзор «Новые государственные финансы. Ответ на глобальные вызовы» / Под ред. Кауль И. и Кунсисанью П.; перевод Гуровой И. – М.: Изд-во “Весь мир”, 2006 [Электронный ресурс]. – 95 с. – Режим доступа: www.thenewpublicfinance.org/overview/russian.pdf
36. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Третье издание. М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина. 1909. С. 418-438.
37. Опришко В.Ф. Міжнародне економічне право: Підручник/ В.Ф. Опришко. – Видання друге, перероблене і доповнене. – К.: КНЕУ, 2003. – 311 с.
38. Паліюк В. Місце Конвенції про захист прав людини та основних свобод у правовій системі України / В. Паліюк// Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі. – 2003. – № 1. – С. 211–224
39. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение. — М.: Юрайт-М, 2001. — 555 с.
40. Печуляк В. Міжнародні економічні організації в механізмі регулювання міжнародного економічного співробітництва/ В. Печуляк// Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 8. – С. 137–140.
41. Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем // Вестник СПбГУ. 2005. Сер.5. Вып. 2. С. 18, 42, 65-73.
42. Погорлецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб., 2006. С. 13.

43. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. – К.: Знання, 2012. – 389 с
44. Пришва Н.Ю. Податкове право: навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 368 с
45. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. Учебное пособие. М.: Инфра-М, 1996. С.17.
46. Рыднина М.Н., Василевский Е.Г., Голосов В.В. и др. История экономических учений. Учебник. - М.: Высшая школа, 2003. - 559 с
47. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Козинець проти України” від 6 грудня 2007 р. (Заява № 75520/01) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gdo.kiev.ua/files/db.php?st=912&god=2008>
48. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Назарчук проти України” від 12 квітня 2005 р. (Заява № 9670/02) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.4447.0>
49. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Ракітін проти України” від 11 січня 2007 р. (Заява № 7675/04) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.5164.0>
50. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Волохи проти України” від 2 листопада 2007 р. (Заява № 23543/02) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.khpg.org.ua/index.php?id=1179487257>
51. Рішення Європейського суду з прав людини у справі “Інтерсплав проти України” від 9 січня 2007 р. (Заява № 803/02) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lawua.info/jurdata/dir131/dk131248.htm>
52. Родбертус-Ягцов К. И. Налоговая система в Римской империи. М., 2012. С. 77.
53. Селезень П.О. Вплив практики Суду ЄС на застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування / П.О. Селезень // Фінансове право. – 2009. – № 2. – С. 22–26

54. Селезень П.О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. 97 наук : спец. 12.00.11 «Міжнародне право» / П.О. Селезень. – Київ, 2010. – 24 с.
55. Соломко Г. Податкова юрисдикція держави: поняття та особливості застосування // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.readera.org/article/podatкова-juryesdyektsia-derzhavyeponjattja-ta-osoblyevosti-zastosuvannja-10184369.html>.
56. Танци В. Глобализация и ее влияние на налоговую систему [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.eerc.ru/details/download.aspx?file_id=3897
57. Тихомиров Ю.А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии //Журнал российского права. 2013. № 3. С. 5.
58. Томко Я. Внутренняя компетенция государств и ООН/ Я. Томко. Перевод со словац. О.Ф. Скаун. Под ред. и с вступ. статьей д.ю.н. Г.И. Морозова. – М.: Изд-во иностр. литературы, 1963. – 311 с.
59. Тучак Т. В. Податкова конкуренція в умовах глобалізації та інтеграції // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Evu/2011_17_2/Tuchak.pdf.
60. Україна в міжнародних відносинах. Енциклопедичний словникдовідник. Випуск 2. Предметно-тематична частина: Д-Й / Відп. ред. М.М. Варварцев. – К.: Ін-т історії України НАН України, 2010. – 252 с.
61. Хаванова И. А. Недискриминация в налоговой сфере: отдельные аспекты международного правового регулирования // Финансовое право. 2013. № 3.
62. Хуммель Р., Козлов Е.Ю. История международного налогового права // Финансовое право зарубежных стран: сб. науч. тр. / МГИМО(У) МИД России; под общ. ред. Г.П. Толстопятенко. М., 2001. С. 44–45, 52.
63. Шахмаматьев А.А. Международный фактор в правовом регулировании налогов. М.: Юрлитинформ, 2010. С. 44.

64. Шахмаматьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С. 512-535.
65. Шахмаматьев А.А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи/ А.А. Шахмаматьев // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 24–31
66. Ardant G. Histoire de l' impot. Livre II. Du XVIIIe au XXIe siecle. Paris: Fayard, 1972.
67. Cartou L. Droit fiscal international et européen. Paris: Dalloz, 1981, P.107.
68. Double imposition et évasion fiscale: rapport présenté par la Réunion générale d' Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d' évasion fiscal (octobre, 1928). Genève: Société des Nations, 1928.
69. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues. OECD Publishing, 2012.
70. Judgment of European Court of Human Rights in Case of Editions Periscope v. France (Application no. 11760/85). 23 March 1992 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=17429331&skin=hudoc-en&action=request>
71. Judgment of European Court of Human Rights in Case of Riener v. Bulgaria (Application no. 46343/99). 23 May 2006 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=17395631&skin=hudoc-en&action=request>
72. Judgment of European Court of Human Rights in Case of Sporrang and Lonroth v. Sweden (Application no. 7151/75, 7151/75). 23 September 1982 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/portal.asp?sessionId=17429331&skin=hudoc-en&action=request>
73. Judgment of EC Court of Justice in case C-307/97 Compagnie de Saint Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt, 21

- September 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0307:EN:NOT>
74. Judgment of EC Court of Justice in case C-336/96 Mr and Mrs Gilly v Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin, 12 May 1998 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0336:EN:HTML>
75. Krohn P., Muren G. Tax Treaties and EC Law. Development, Problems and Solutions. January 2008. [Электронный ресурс]. – 80 p. – Режим доступа: http://www.diva-portal.org/diva/getDocument?urn_nbn_se_hj_diva-1074-1__fulltext.pdf
76. McIntyre M.J. Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: A Historical Review. P. 3-5.
77. OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.
78. Report on Double Taxation. Geneva: League of Nations, 1923. Ref. no. E. F. S. 73. F. 19.
79. Ring D. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation // Florida Tax Review. 2009. No. 9.
80. Rosenbloom H.D. Sovereignty and the Regulation of International Business in the Tax Area // Canada - United States Law Journal. 1994. Vol. 20. P. 267.
81. Schanz G. Zur Frage der Steuerpflicht// Finanzarchiv.1892. Vol. 9 II. P. 365.
82. Streeten P. Economic Integration. Aspects and Problems. Leyden, 1994. P. 123.
83. Terra B., Wattel P. European Tax Law. 5th ed. Hague, 2008. P. 8—9;
84. Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris: Ellipses, 2005. P. 445-455.
85. Vagts Detlev F. International Economic Law and the American Journal of International Law// American Journal of International Law (AJIL). Vol. 100. 2006, № 4. P. 778.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця 1

Склад типової конвенції США про уникнення подвійного оподаткування

Елементи	Характеристика
Резидентність	Визначає резидентність осіб, в т.ч. за місцем знаходження управління компанією, а також включає застереження про те, що компанія, що підлягає в країні тільки оподаткуванню у джерела, не рахується її резидентом
Асоційовані компанії	Якщо доходи штучно перерозподіляються між асоційованими компаніями, можливе повернення до «правильного» стану при оподаткуванні
Обмеження податкових пільг	Пільги по податках в США поширюються не на всі іноземні компанії, а лише на ті, які більш ніж на 50% контролюються іноземними резидентами
Обмін інформацією	Держави обмінюються інформацією з податкових питань

Джерело: [31, с.16]

**Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування,
укладені Україною (станом на 01.01.2009 р.)**

№ з/п	Країна	Дата набуття чинності	№ з/п	Країна	Дата набуття чинності
1	Австрія	20.05.99 р.	34	Нідерланди	02.11.96 р.
2	Азербайджан	03.07.2000	35	Норвегія	18.09.96
3	Алжир	01.07.2004	36	Об'єднані Арабські Емірати	09.03.2004
4	Бельгія	25.02.99	37	Південно-Африканська Республіка	23.12.2004
5	Білорусь	30.01.95	38	Польща	11.03.94
6	Болгарія	03.10.97	39	Португалія	11.03.2002
7	Бразилія	26.04.2006	40	Російська Федерація	03.08.99
8	Велика Британія	11.08.93	41	Румунія	17.11.97
9	В'єтнам	19.11.96	42	Сирія	04.05.2004
10	Вірменія	19.11.96	43	Словаччина	22.11.96
11	Греція	26.09.2003	44	Словенія	25.04.2007
12	Грузія	01.04.99	45	США	05.06.2000
13	Данія	21.08.96	46	Таджикистан	01.06.2003
14	Єгипет	27.02.2002	47	Таїланд	24.11.2004
15	Естонія	24.12.96	48	Туреччина	29.04.98
16	Ізраїль	20.04.2006	50	Туркменістан	21.10.99
17	Індія	31.10.2001	51	Угорщина	24.06.96
18	Індонезія	09.11.98	52	Узбекистан	25.07.95
19	Іран	21.07.2001	53	Фінляндія	14.02.98
20	Ісландія	09.10.2008	54	Франція	01.11.99
21	Італія	25.02.2003	55	ФРН	04.10.96
22	Йорданія	23.10.2008	56	Хорватія	01.06.99
23	Казахстан	14.04.97	57	Чехія	20.04.99
24	Канада	22.08.96	58	Швейцарія	26.02.2002
25	Киргиз стан	01.05.99	59	Швеція	04.06.96
26	Китай	18.10.96	60	Союзна Республіка Югославія (стосовно Республіки Сербія та Республіки Чорногорія)	29.11.2001
27	Республіка Корея	19.03.2002			
28	Кувейт	22.02.2004			
29	Латвія	21.11.96			
30	Ліван	06.09.2003			
31	Литва	25.12.97			
32	Македонія	23.11.98			
33	Молдова	27.05.96			

Джерело: [29]

Міжнародні договори з питань уникнення подвійного оподаткування між СРСР та зарубіжними країнами, які діють до набуття чинності відповідними двосторонніми договорами

№ п/п	Назва документу	Дата підписання	Дата набуття чинності
1	Угода між Урядом СРСР і Урядом <i>Іспанії</i> про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	1.03.85	07.08.86
2	Угода між Урядом СРСР і Урядом <i>Республіки Кіпр</i> про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна	29.10.82	26.08.83
3	Угода між Урядом СРСР і Урядом <i>Малайзії</i> про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи	31.07.87	01.07.88
4	Конвенція між Урядом СРСР та Урядом <i>Японії</i> про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи	18.01.86	27.11.86
5	Угода між країнами - членами РЕВ про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна фізичних осіб (діє у двосторонніх відносинах між Україною і Монголією)	27.05.77	01.01.79
6	Угода між країнами - членами РЕВ про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна юридичних осіб (діє у двосторонніх відносинах між Україною і Монголією)	19.05.78	01.01.79

Джерело: [29]