

**Міністерство освіти і науки України**  
**Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова**  
**ФАКУЛЬТЕТ МОРСЬКОГО ПРАВА**

УДК 336.227.1

**МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА**

на тему:

**«ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНИХ ПРОБЛЕМ У СФЕРІ УНИКНЕННЯ  
ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ»**

**Виконав:** студент 6 курсу, групи 6511м  
галузь знань 08 Право  
(шифр і назва галузі знань)  
спеціальність 081 Право  
(шифр і назва спеціальності)  
**Есенов Мекан**  
(прізвище та ініціали)

**Керівник:** к.ю.н., доцент Сандюк Г.О.  
(прізвище та ініціали)

**Рецензент:** к.ю.н., доцент Маркін С.І.  
(прізвище та ініціали)

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВСТУПЛЕНИЕ .....</b>	<b>с.3</b>
<b>Раздел 1. Правовая природа международного двойного налогообложения.....</b>	<b>с.8</b>
1.1 Понятие и правовая природа международного двойного налогообложения, его особенности.....	с.8
1.2 Принципы, применяемые при устранении международного двойного налогообложения.....	с.17
<b>Раздел 2. Международные налоговые соглашения в сфере устранения международного двойного налогообложения.....</b>	<b>с.40</b>
2.1 Понятие международных налоговых соглашений и их правовая природа.....	с.40
2.2 Виды международных налоговых соглашений.....	с.51
2.3 Категориального-понятийный аппарат Типовых конвенций в сфере устранения международного двойного налогообложения и их структура.....	с.64
<b>Раздел 3. Механизм устранения международного двойного налогообложения.....</b>	<b>с.77</b>
3.1 Способы устранения международного двойного налогообложения: понятие и виды.....	с.77
3.2 Методы устранения международного двойного налогообложения.....	с.85
<b>ВЫВОДЫ.....</b>	<b>с.93</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....</b>	<b>с.98</b>

## ВСТУПЛЕНИЕ

*Актуальность темы исследования.* Кардинальные изменения, происходящие во внешней политике Украины и ее экономическом сотрудничестве, направлены на интегрирование в мировое хозяйство и развитие взаимовыгодного сотрудничества на межгосударственном уровне. И на этом уровне важной задачей является создание новой налоговой системы Украины, а это требует разработки целого ряда специальных вопросов в сфере международного налогообложения.

Приоритетное место в сфере налогового сотрудничества занимает специфическое явление международных отношений - международное двойное налогообложение. Такое сотрудничество необходимо как в рамках многостороннего, так и двустороннего международного договорного регулирования. Именно оно направлено на устранение различных препятствий экономической интеграции, среди которых налоговая сфера занимает одно из первых мест. Поэтому двусторонние (многосторонние) соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения гарантируют обеспечение единого системного подхода к устранению международного двойного налогообложения в разных налоговых системах. И такое договорное регулирование выступает основой для сотрудничества компетентных органов договаривающихся государств в этой сфере.

Четкое разграничение налоговых претензий государств и правовая регламентация деятельности налогоплательщиков на территории иностранных государств гарантирует соблюдение конституционной обязанности по уплате налогов и стимулирует к международной экономической активности последних. В результате этого обеспечивается наполнение государственного бюджета и бюджетов других уровней на законных основаниях, что является необходимым условием для нормального функционирования государственного механизма.

Поэтому возникает необходимость теоретического осмысления системных качеств международного двойного налогообложения, в результате доктринальной неразработанности таких базовых понятий, используемых законодателем, как «двойное налогообложение», «устранение двойного налогообложения». Именно это порождает невозможность практического использования договорного регулирования и избежания такого явления как международное двойное налогообложение.

Все это свидетельствует об актуальности проблем, связанных с правовым регулированием устранения международного двойного налогообложения.

*Теоретической базой для исследования* послужили работы ученых: В.Л. Андрущенко, В.А. Дадалка, М.М. Демчука, В.Ф. Разбойника, А.И. Погорлецкого, К.Е. Румянцевой, С.Ф. Сутырина, А.М. Козырина, М.П. Кучерявенко, И. Русаковой, А.В. Толкушкина, Д. Черника, Р.А. Гаврилюк, В.А. Кашина, М. Скачкова, Л.М. Ентина, Г.П. Толстопятенко, Р.Л. Дерберга, С. Пепеляева, Е.А. Ровинского, Н. Падейського и др.

Источниковой базой работы является действующее украинское законодательство, международно-правовые документы, публикации, статьи, сообщения и статистические данные об участии Украины в международном сотрудничестве по вопросам налогообложения.

*Объектом исследования* выступают общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения налогоплательщиков, чья деятельность выходит за пределы одного (национального) государства.

*Предметом исследования* является регулирование устранения международного двойного налогообложения, которое закрепляется в национальном законодательстве и в международных налоговых соглашениях.

*Цель и задачи исследования.* Цель исследования - анализ международного двойного налогообложения, международно-правового регулирования сотрудничества Украины по вопросам избежания двойного налогообложения, обоснование правовых конструкций и методов,

используемых в международных налоговых договорах Украины и возможных путей совершенствования законодательства, регулирующего эти отношения.

Для достижения этой цели поставлены следующие задачи:

- определение правовой природы международного двойного налогообложения, которое включает понятие и особенности данного явления;
- анализ принципов, применяемых при устранении международного двойного налогообложения, в частности принципов территориальности и резидентства;
- выявление закономерностей и тенденций договорного регулирования (нормативного закрепления) устранения международного двойного налогообложения;
- определение понятия международных налоговых соглашений, их правовой природы, а также анализ категориально-понятийного аппарата, которым оперируют эти соглашения;
- выявление тенденций и закономерностей механизма устранения международного двойного налогообложения, в частности анализ способов и методов, которые образуют этот механизм;
- разработка конкретных предложений по совершенствованию законодательства Украины, которое регулирует налогообложение деятельности резидентов и нерезидентов и устанавливает основы налогового сотрудничества с другими государствами.

*Методологической основой исследования* являются классические научные принципы объективности и историзма и исследовательские методы познания, основанные на них, а также конкретно-научные методы. Основным среди совокупности методов при написании магистерской работы был формально-догматический, с помощью которого исследовалась правовая природа международного двойного налогообложения. Наиболее полно в работе использовались такие приемы формально-догматического метода, как описание и анализ нормативного регулирования устранения международного двойного налогообложения. Также применялись метод сравнительно-

правового исследования, метод историзма для анализа эволюции понятия и регулирования данной проблемы, формально-правовой метод, структурно-функциональный метод, статистический метод.

**Научную новизну исследования** составляют предложенные теоретические положения и выводы по поводу понятия международного двойного налогообложения, правового регулирования данной проблемы, механизма устранения международного двойного налогообложения в условиях интеграции Украины в мировую систему хозяйствования.

Научная новизна заключается также в дальнейшем развитии исследований правовой природы международных налоговых соглашений, совершенствовании теоретической базы понятий, характерных особенностей международного договорного регулирования налогообложения, в дальнейшем совершенствовании теоретической базы механизма устранения международного двойного налогообложения.

**Практическое значение полученных результатов.** Научные положения, оценки, выводы, предложения, полученные в ходе написания магистерской работы, могут быть использованы при совершенствовании действующего законодательства Украины; послужить основой для дальнейших научных изысканий в области налогового права; способствовать практической деятельности компетентных органов государства, на которых возложена обязанность обеспечивать межгосударственное налоговое сотрудничество.

**Результаты магистерского исследования прошли апробацию** во время выступления на I Международной научно-практической конференции «European Scientific Discussions» с докладом на тему: «Правовая природа международного двойного налогообложения» (28-30 ноября 2020 г., Рим, Италия).

**Структура и объем магистерской работы.** Состоит из введения, трех разделов, которые делятся на семь параграфов, заключения, списка использованных источников. Основное содержание работы изложено на 97

страницах компьютерного набора. Список использованных источников насчитывает 118 наименований.

## **РАЗДЕЛ 1. ПРАВОВАЯ ПРИРОДА МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

### **1.1 Понятие и правовая природа международного двойного налогообложения, его особенности**

Выбор и модификация системы налогообложения, установление налоговых ставок, предоставление льгот субъектам хозяйствования находится в исключительной компетенции национальных законодательных и исполнительных органов. Однако осуществление экономической деятельности за пределами одного государства, интенсификация двух- и многосторонних хозяйственных связей, развитие экономической интеграции видоизменяет и усугубляет проблемы налогообложения. Каждая страна имеет свою налоговую систему и соответствующее налоговое законодательство. Поэтому при осуществлении деятельности в международных масштабах приходится учитывать:

- национальные налоги и налоговые законы;
- налоги и налоговые законы иностранных государств;
- международные налоговые нормы.

Для поддержания определенного равновесия, баланса коммерческих интересов необходимо, чтобы национальные системы были совместимыми, унифицированными и не создавали препятствий для международного бизнеса. Сегодня, когда в полной налоговой гармонизации еще далеко, межгосударственные отношения в налоговой сфере, как правило, строятся и в значительной мере способствуют решению проблемы налогообложения в международной сфере.

По мере развития и усложнения норм международного права государства совершенствуют свои национальные налоговые



законодательства, устанавливающие правила налогообложения деятельности, которую ведут на их территориях субъекты иностранного права, и которую субъекты их национального права ведут на территориях иностранных государств. Именно поэтому государства все теснее сотрудничают в области налогообложения. Это сотрудничество приводит к заключению договоров, направленных на устранение различных конфликтных ситуаций между их правовыми системами [86, с. 11].

Международные налоговые отношения, возникающие на современном этапе в условиях расширения и глобализации экономики, сложные и неоднородные. Эти отношения возникают в тех случаях, когда:

- государства заключают международные договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения;

- при заключении договоров об оказании правовой помощи в налоговой сфере;

- при взаимодействии компетентных органов государства по вопросам налогообложения.

Чаще всего возникновение международных налоговых отношений связано с необходимостью взимания налогов с иностранных физических и юридических лиц.

К международным налоговым отношениям относятся:

- отношения между государствами по поводу заключения и исполнения международных налоговых договоров с целью разграничения налоговой юрисдикции государств;

- налоговые отношения между государствами и физическими и юридическими лицами других государств (субъектами иностранного права), то есть налоговые отношения, которые затрагивают суверенитет других государств;

- отношения публичного характера между юридическими и (или) физическими лицами разных государств, которые возникают, например, при

получении налоговым агентом налога с иностранного лица у источника выплаты [86, с.340].

В такой большой совокупности отношений по поводу международного налогообложения, особое значение придается вопросам об устранении (избегании) двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения.

Практически все страны мира имеют свои правила, регулирующие налоговые режимы для своих резидентов, осуществляющих деятельность за рубежом и получающих доходы из-за границы, а также для иностранных плательщиков, осуществляющих деятельность в этой стране [96, с. 213]. При этом государства руководствуются общими принципами международного публичного права (например, принципами невмешательства во внутренние дела государства, территориального верховенства) и специальными принципами международного экономического права (например, принципами взаимной выгоды и экономической недискриминации) [86, с. 341]. Однако в связи с тем, что эти принципы достаточно абстрактные и декларативные, между национальными правовыми системами часто возникают конфликтные ситуации, в том числе и в сфере налогообложения.

Разница подходов отдельных государств к тем или иным вопросам налогообложения порождает не только сложности в оформлении налоговой отчетности, но и приводит к такому феномену как международное двойное налогообложение [96, с. 213].

Такие конфликтные ситуации обусловлены тем, что каждое государство по-своему решает вопрос о конструкции взаимосвязи таких налоговых элементов как субъект налогообложения (налогоплательщик) и объект налогообложения [87, с. 17].

Налогоплательщики — это субъекты налоговых правоотношений, на которых при наличии объекта налогообложения возложен определенный комплекс налоговых прав и обязанностей, установленных законодательством. Согласно ст. 15 Налогового Кодекса Украины налогоплательщиками

признаются физические лица (резиденты и нерезиденты Украины), юридические лица (резиденты и нерезиденты Украины) и их обособленные подразделения, которые имеют, получают (передают) объекты налогообложения или осуществляют деятельность (операции), которая является объектом налогообложения согласно с настоящим Кодексом или налоговыми законами, и на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов в соответствии с Кодексом [2].

Объект налогообложения (как правовая категория) — это родовое определение объекта налогообложения (доходы или их часть; имущество; стоимость ...), с которыми связано возникновение обязанности уплатить налог у налогоплательщика [85, с. 201]. Относительно объекта налогообложения, то, фактически, доктринальное определение этой категории отсутствует, а законодатель пошел простым путем: закрепил перечень объектов налогообложения, и тем самым, уклонился от каких-либо обобщений, которые были бы руководящим положением при определении объекта налогообложения, а именно: «Объектом налогообложения могут быть имущество, товары, доход (прибыль) или его часть, обороты по реализации товаров (работ, услуг), операции по поставке товаров (работ, услуг) и другие объекты, определенные налоговым законодательством, с наличием которых налоговое законодательство связывает возникновение у плательщика налогового долга» [2].

Итак, с одной стороны, возникает довольно сложная ситуация при определении объекта налогообложения, которая состоит в том, что его непросто выделить при разнообразии доходов за пределами государства и в его границах. С другой стороны, разграничение налогоплательщиков (субъектов налогообложения) на резидентов и нерезидентов требует своеобразной системы учета доходов и, соответственно, налоговых изъятий.

*Ситуация международного двойного налогообложения возникает в нескольких случаях:*

— Если согласно национальному законодательству нескольких государств налогоплательщик признается резидентом и соответственно несет неограниченную налоговую ответственность перед каждым из них по отношению к объектам налогообложения.

— Если у резидента одного государства возникает объект налогообложения на территории другого государства, и оба эти государства облагают данный объект.

— Если несколько государств подвергают одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из них, налогообложению по объекту, который возникает у субъекта налога в этих государствах [45, с. 40].

Двойное налогообложение не обязательно означает буквальное использование одинаковых налоговых рычагов. Оно возможно и при частичном наложении одного объекта на другой, причем это может происходить как в рамках одного государства, так и при воздействии различных налоговых систем [107, с. 50].

Научные исследования о двойном налогообложении впервые были проведены Э. Селигманом; он один из первых, если не первый, дал ему теоретическое обоснование, и он же подвел итог работы, направленной на устранение двойного налогообложения. «Двойное налогообложение (или тройное, четвертные) конкурентными органами власти, - говорит он – есть продукт современного движения капитала. Современное состояние носит более или менее космополитический характер; человек, проживающий в одном государстве и имеет собственность в другом, может быть обложен по титулу той же собственности двумя государствами, которые будут конкурировать друг с другом» [51, с. 199].

Двойное налогообложение в широком смысле этого слова — это повторное обложения одного и того же источника (лица или предмета). Э.

Селигман отмечает в «Essay in taxation», что оно есть и очень старое, и сравнительно новое явление. «Оно - старое, поскольку в эпоху абсолютизма оно было результатом произвола государственных органов, облагающих подданных без всякого учета принципа налоговой справедливости. В то же время оно может быть рассмотрено, как совершенно новое явление, поскольку возникает в силу сложности социальных отношений, когда капитал одного и того же лица не только участвует в разной предпринимательской деятельности, но он даже эксплуатируется в разных странах, и, соответственно, может подлежать налогообложению два раза и более - в силу несоответствия налогового законодательства и сложности экономических отношений» [51, с. 200].

Среди ученых нет единого подхода к определению понятия «международное двойное налогообложение». Каждый из них привносит свое видение данной проблемы в саму дефиницию «международного двойного налогообложения». Приведем примеры некоторых из этих определений.

Кучерявенко Н.П. предлагает определить двойное налогообложение как «обложения одного налогового объекта отдельного плательщика тем самым (или аналогичным) налогом за тот же отрезок времени (чаще налоговый период)» [67, с. 58].

По мнению Сутырина С.Ф. «Двойное юридическое (международное) налогообложения возникает в тех случаях, когда один и тот же налогоплательщик облагается сопоставимыми (подобными) налогами в отношении того же объекта обложения (налоговой базы) в двух или более юрисдикциях за тот же период времени». И он же отмечает, что двойное налогообложение — это не арифметическое удвоение суммы налога, а «лишнее» увеличение налогового бремени для налогоплательщика [107].

Авторы учебного пособия «Налоги и налогообложение» Перов А.В. и Толкушкин А.В. выделяют двойное экономическое налогообложение и двойное юридическое налогообложение [98]. Согласно их пониманию, двойное экономическое налогообложение — это «ситуация, когда по одному

и тому же доходу налог платят несколько его последующих получателей». Это проявляется при налогообложении дохода предприятия как самостоятельного плательщика и налогообложении дохода акционера при распределении прибыли.

Важно знать, что эта проблема лежит за пределами международного налогового права и она решается в рамках национального законодательства государства, которое позволяет тем или иным способом отнести налог, уплаченный на уровне предприятия при расчете налоговых обязательств акционера.

Под двойным юридическим налогообложением (по мнению тех же авторов) понимается «ситуация, когда один и тот же налогоплательщик облагается в отношении одного и того же дохода одинаковыми или подобными налогами два и более раза за один период» [98].

Не оставил без внимания данную проблему и ученый Пепеляев С.Г.: «Международное юридическое многократное (двойное и более) налогообложения можно определить как обложения аналогичными налогами в двух (и более) государствах одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта налогообложения за один и тот же период времени» [86].

Итак, если данная проблема не выходит за рамки государственных границ, то она может быть решена путем приведения норм национального законодательства в определенную логическую соразмерность и гармоничность. Но если такая ситуация возникает в международных отношениях и затрагивает налоговые законодательства суверенных государств, то международное двойное налогообложение может быть устранено путем согласования многочисленных и сложных вопросов на межгосударственном уровне.

В основе возникновения двойного налогообложения лежит различное законодательное регулирование плательщика и источники дохода в законодательстве различных государств. Дополняться это может также

неоднозначным правовым толкованием налоговых норм и элементов налогового процесса [33]. Реализация двойного налогообложения может осуществляться в различных формах (налогообложение того же объекта в рамках одного государства или различными государствами; разное определение плательщика налога и т.д.). Все это превратило двойное налогообложение в международную проблему. Поэтому уже в 1921 году Лига Наций поручила группе ученых изучить эту проблему и выработать рекомендации (некоторые из них легли в основу способов устранения двойного налогообложения).

В устранении двойного налогообложения доходов и имущества заинтересованы не только налогоплательщики, налоговое бремя которых многократно возрастает при последовательном обложении того же объекта в разных странах, но и сами государства, стремящиеся к увеличению внутреннего и внешнего товарооборота, привлечению иностранных инвестиций и повышению конкурентоспособности не только отдельных национальных предприятий, но и экономики в целом [84]. Налоговое бремя юридических и физических лиц, действующих в сфере международных экономических отношений без устранения двойного налогообложения может вырасти до таких размеров, что всякое участие в международном разделении труда для них станет экономически неоправданным [25].

Обобщив эти определения, можно указать особенности категории «международное двойное налогообложение»:

- идентичность субъектов налогообложения (налогоплательщиков)
- подчиненность этих субъектов или объектов налоговым юрисдикциям разных государств;
- идентичность объекта налогообложения (источников доходов и самих доходов);
- различия в правилах и методиках исчисления налогооблагаемого дохода в разных странах;

— одновременность налогообложения (в один и тот же налоговый период) [36].

Международное налоговое право не содержит общих правил, запрещающих международное двойное налогообложение. Любое государство имеет исключительное право взимать налоги на своей территории в соответствии с национальным налоговым законодательством (законодательством о налогах и сборах) [37]. Реально же как страны с развитой экономикой, так и развивающиеся страны, пользуясь своим правом на налоговый суверенитет, используют в своем национальном налогообложении принципы территориальности и резиденства, что и приводит к международному двойному налогообложению [48].

Итак, проанализировав все подходы к определению международного двойного налогообложения и особенности данной категории, мы предлагаем следующее определение *международного двойного налогообложения* - это неоднократное обложение объекта налогообложения (налоговой базы) и / или конкретного плательщика одним и тем же налогом (или подобным) за определенный налоговый период, возникающее вследствие несогласованности между государствами применения принципов распространения налоговой юрисдикции каждым из них.



## **1.2 Принципы, применяемые при устранении международного двойного налогообложения**

Ознакомление с законодательством о налогах и сборах ряда зарубежных государств, изучение их практики налогообложения убеждает, что каждое государство практикует одновременное использование различных международных принципов налогообложения. Наиболее существенными причинами этого являются, по нашему мнению, потребности соблюдения общих принципов налогообложения, наполнение государственной казны, содействие в выравнивании социально-экономического развития неодинаково развитых регионов, создание благоприятных условий для увеличения объемов инвестиций, в т.ч. иностранных, в развитие соответствующих территорий и страны в целом. Не избежала этой закономерности и Украина.

В настоящее время никто не оспаривает достаточно большую общественную значимость отношений, связанных с международным двойным налогообложением. Налоги стали одним из основных предметов международных споров, нередко главной мотивацией для принятия важных решений в финансовой политике компаний и даже сути и основой существования некоторых государств [99]. В налоговых отношениях каждое государство в первую очередь пытается обеспечить защиту своих собственных интересов.

Необходимо отметить заинтересованность общества в создании и выделении правовых норм для урегулирования отношений в сфере международного налогообложения. Об этом свидетельствует тот факт, что при определении налоговой юрисдикции того или иного государства или при распространении компетенции по взиманию налогов между несколькими государствами нередко имеют место расхождения между налоговыми органами этих государств, для подтверждения своей позиции в основном оперируют собственным национальным законодательством, что порождает международные споры, которые решаются только на основе принципов международного права.

*Можно выделить руководящие принципы (принципы), которые применяются в международных отношениях через призму налогового права:*

— принцип налогового суверенитета, в силу которого каждое государство принимает нормы, регламентирующие определение и распространение налоговой юрисдикции, критерии и порядок налогообложения;

— принцип налоговой юрисдикции, реализация которого возможна в силу наличия у государства суверенитета. Этот принцип позволяет государству устанавливать налоговый режим для своих резидентов, осуществляющих деятельность за рубежом, и для юридических лиц, осуществляющих свою деятельность в этом государстве;

— принцип гражданства (или личного суверенитета), согласно которому государство может требовать, чтобы весь доход его граждан или юридических лиц, зарегистрированных в нем, подлежал налогообложению в этом государстве, независимо от места его получения[40] ;

— принцип территориальности (или территориального суверенитета), который дает право государству облагать налогами иностранных лиц в силу того, что они связаны с его территории: имеют источник доходов (имущество) на территории этого государства. Иными словами, в данном случае учитывается не юридическая, а фактическая связь лица с государством;

— функциональный принцип (или функционального суверенитета), который позволяет осуществлять налогообложение деятельности по использованию природных ресурсов на континентальном шельфе и исключительной экономической зоне. Этот принцип появился недавно, когда решался вопрос о правовой основе распространения налоговой юрисдикции над морскими зонами, на которые не распространяется суверенитет государства. Конвенция по морскому праву 1982 рассматривает налоговую

юрисдикцию прибрежных государств как атрибут их функционального суверенитета [41];

— принцип сотрудничества, который позволяет государствам принимать участие в различных международных организациях налогового направления с целью решения налоговых проблем, в налоговых соглашениях, а также в обмене информацией для обеспечения надлежащего выполнения налоговых соглашений или внутренних национальных законов;

— принцип предоставления административной помощи в целях взыскания налогов. Данный принцип нашел свое воплощение в Конвенции по взаимному административному содействию в налоговых вопросах 1989 г. Модель ОЭСР Конвенции взаимного административного содействия по возмещению налоговых исков 1979 и другие [32];

— принцип недискриминации, который означает запрет государству облагать национальных лиц другого государства по более высоким ставкам по сравнению со ставками аналогичного налога, применяются к своим национальным лицам при одних и тех же обстоятельствах (правовых и фактических);

— принцип взаимного согласования, обязательно присутствует в международных налоговых соглашениях в форме отдельной статьи. Суть этого принципа заключается в том, что государства для практического выполнения налогового соглашения, а также для решения налоговых споров обращаются к консультированию, прямым контактам для достижения согласия и др.

Эти принципы обеспечивают целостную связь и служат управляющим звеном в процессе регулирования международных налоговых отношений.

Итак, сфера международного налогообложения базируется на определенных принципах, которые создают условия для ее нормального функционирования.

*Принципы, применяемые при устранении международного налогообложения* — это руководящие принципы и положения, создающие основу для обложения налогами налогоплательщиков, чья деятельность выходит за пределы одного (национального) государства.

Существование перечисленных выше принципов находит свое полное воспроизведение в международных соглашениях по вопросам избежания двойного налогообложения. Но больше всего внимания ученые уделяют, и с таким фактом стоит согласиться, таким двум принципам: принцип территориальности и принцип резидентства (характерно, что система налогообложения любого государства базируется на комбинации первого и второго принципов [53]). Такое внимание оправдывается еще и тем, что именно они являются главной основой при определении сферы распространения налоговой юрисдикции государства.

#### ***Принцип территориальности.***

Одним из существенных элементов государства является его территория. Как гласит часть 3 статьи 2 Конституции Украины, «территория Украины в пределах существующей границы является целостной и неприкосновенной» [1].

Территория государства— это часть земного шара, которая принадлежит определенному народу и является основой его суверенитета и благополучия. Это обусловлено тем, что государство не может существовать вне территории как сферы осуществления своих функций. Налогово-правовое пространство государства также ограничено. В основе его границ лежат территориальные границы государства. Согласно статье 1 Закона Украины «О государственной границе Украины» - государственная граница Украины есть линия и вертикальная поверхность, проходящая по этой линии, которые определяют границы территории Украины - суши, вод, недр, воздушного пространства [5]. Государственная граница Украины, если иное не предусмотрено международными договорами Украины, устанавливается:

1) на суше - по характерным точкам и линиям рельефа или ясно видимым ориентирам;

2) на море - по внешней границе территориального моря Украины;

3) на судоходных реках - по середине главного фарватера или тальвегу реки; на несудоходных реках (ручьях) - по их середине или по середине главного рукава реки; на озерах и других водоемах - по прямой линии, соединяющей выходы государственной границы Украины к берегам озера или другого водоема. Государственная граница Украины, которая проходит по реке (ручью), озеру или иному водоему, не перемещается как при изменении очертания их берегов или уровня воды, так и при отклонении русла реки (ручья) в ту или иную сторону;

4) на водохранилищах гидроузлов и других искусственных водоемах - в соответствии с линией государственной границы Украины, которая проходила на местности до их заполнения;

5) на железнодорожных и автодорожных мостах, плотинах и других сооружениях, проходящих через пограничные участки судоходных и несудоходных рек (ручьев), - по середине этих сооружений или по их технологической оси, независимо от прохождения государственной границы Украины на воде.

Как убеждает мировой опыт, территория государства соотносится с налогово-правовым пространством государства, как общее с особым, то есть определяющие характеристики второго детерминированы сущностными чертами первого [46]. Поскольку в науке финансового права понятие налогово-правового пространства государства малоисследовано, а юридическое понятие правового пространства государства значительно более изучено [77], целесообразно именно с его помощью раскрыть сущность понятия налогово-правового пространства государства.

Заметим, что юриспруденция не одина в подходах к толкованию понятия правового пространства. Однако детальное изучение работ ученых, исследующих действие права в пространстве, убеждает, что им свойственно

единство взглядов на научный инструментарий для обозначения границ действия различных правовых комплексов и предполагаемых ими правовых режимов. В частности, немецкие ученые К. Цвайгерт и Х. Кьотц [98], российские - Ю. Тихомиров и Н. Чиркин, украинские - А.З. Георгица предлагают использовать понятие: а) для правовых семей – «зоны правового воздействия»; б) для правовых массивов в рамках межгосударственных отношений – «правовое пространство»; в) для правовых систем в рамках федерации – «государственно-правовая территория»; г) для унитарных государств – «правовое пространство государства» или «правовая территория государства». Соглашаясь в целом с предложенной терминологией и взглядом Гаврилюк Р.А. [49], считаем необходимым отметить, что для всех этих случаев подходит универсальное понятие «правового пространства». Мы разделяем мнение ученых о том, что термин «правовое пространство» выступает как универсальная правовая категория, которая позволяет анализировать вопрос соразмерности нормативных правовых актов, договорных механизмов в правовых отношениях, исследовать общее и частное, границы и объемы действия правовых актов.

Итак, *налогово-правовое пространство Украины* охватывает систему налогов и сборов, налогово-правовой режим территории государства, иерархию налогово-правовых актов по вопросам налогообложения, действующих на этой территории. Налогово-правовое пространство государства является видовым проявлением правового пространства государства как явления родового и наделено такими общими с ним чертами [101]:

- а) исключительный суверенитет государства над его правовым пространством, в т.ч. налогово-правовым;
- б) однородность и целостность правового и налогово-правового пространства государства;
- в) территориальная ограниченность первого и второго;
- г) их системно-структурный характер;

- д) их внутреннее единство;
- е) их внешнее единство;
- е) их преемственность.

На основе проведенного анализа вполне подходящим есть предложение Гаврилюк Р.А. о внесении в проект Налогового кодекса Украины статьи «Налогово-правовое пространство Украины»: территория Украины, над которой Украина имеет исключительную юрисдикцию по установке, взимания или взыскания налогов, определению пределов налогово-правового пространства Украины. Границы налогово-правового пространства Украины является налогово-правовым пределами Украины.

Принцип территориальности определяется международно-правовым принципом территориального верховенства государства на своей территории. Территориальное верховенство - неотъемлемая часть государственного суверенитета, его материальное воплощение, которое означает:

во-первых - власть государства, в том числе в сфере налогообложения, является высшей властью по отношению ко всем лицам, находящимся на его территории;

во-вторых - на территории этого государства исключается действие публичной власти иностранного государства [53].

Как отмечает Гаврилюк Р.А. - одним из самых существенных признаков правового пространства государства является исключительный суверенитет государства над всей его территорией. В статье 2 Конституции Украины зафиксировано: «Суверенитет Украины распространяется на всю ее территорию».

В соответствии с принципом территориальности государство облагает только доходы (или другие объекты налогообложения), связанные с деятельностью, осуществляемой на его территории. Если доходы получаемые физическими или юридическими лицами этого государства за его пределами, то они не включаются в состав налогооблагаемых доходов [57].

То есть, в соответствии с этим принципом государство вправе взимать налог с нерезидента только в том случае, когда у него возникает объект налогообложения на территории этого государства.

В то же время, необходимо отличать территориальное верховенство от юрисдикции государства. Территориальное верховенство выражает всю полноту налоговых властей государства во всех конституционных формах (законодательная, исполнительная и судебная), но только в пределах его территории. Юрисдикция же государства означает возможность установить права и обязанности для лиц, определенным образом связанным с данным государством: гражданством, экономическим взаимодействием и др.

В связи с этим наиболее важным является вопрос определения территории, используемой для квалификации субъектов налогообложения как нерезидентов и резидентов, и на которую распространяется налоговая юрисдикция государства по отношению к нерезидентам.

По поводу данного вопроса нет единого решения ни в международном праве, ни в законодательстве Украины. Но, исходя из анализа нормативных актов и международных договоров, можно выделить два подхода к определению территории государства в налоговых целях [98].

Первый подход заключается в том, что к этой территории относится только так называемая государственная территория. Государственная территория Украины включает: собственно территорию, внутренние воды, территориальное море и воздушное пространство над ними. А.З. Георгица отмечает, что государственная территория — это часть поверхности земного шара, которая очерчена границами государства и находится под его суверенитетом. Ее составляющими элементами являются сухопутные, водные, подземные и воздушные пространства [109].

Согласно второму подходу считается, что национальное законодательство может использовать континентальный шельф и исключительную экономическую зону для определения статуса налогоплательщиков, а также распространять эти территории свою налоговую



юрисдикцию в отношении нерезидентов. Этот подход может быть обоснован тем, что в Конвенции 1982 года по морскому праву не регулируется статус континентального шельфа и исключительной экономической зоны в налоговых целях, то есть могут применяться общие нормы международного экономического права. Конвенция ООН по морскому праву 1982 г. в ст.76 дает такое определение континентального шельфа: «Континентальный шельф прибрежного государства включает морское дно и недра подводных районов, достигают за пределы его территориального моря на всем пространстве естественного продолжения его сухопутной территории до внешней границы подводной оконечности материка или на расстоянии 200 морских миль от исходных линий, от которых идет отсчет ширины территориального моря, когда внешняя граница подводной края материка не доходит на такое расстояние» [65]. А теоретически под континентальным шельфом понимают морское дно, включая его недра, что составляет от внешней границы территориального моря до установленных международным правом пределов [106]. Понятие «исключительная экономическая зона» нашло свое нормативное закрепление в той же Конвенции 1982 г. В ст. 55 ИЭЗ представляет собой район, который находится за пределами территориального моря и прилегает к нему [97].

В Хартии экономических прав и обязанностей государств 1974 (п.1 ст. 2) установлен принцип неотъемлемого суверенитета государств над их богатствами и природными ресурсами. В соответствии с этим принципом каждое государство имеет право регулировать и контролировать иностранные инвестиции, а также деятельность транснациональных корпораций в пределах своей национальной юрисдикции. Государство обладает суверенными правами на разведку, разработку и сохранение природных ресурсов в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе, поэтому оно вправе использовать данные территории для определения налогового статуса лиц, находящихся на них и распространять свою налоговую юрисдикцию в отношении нерезидентов, имеющих объекты налогообложения

на этих территориях. Распространение юрисдикции только на континентальном шельфе, как предусмотрено в некоторых соглашениях об избежании двойного налогообложения, следует трактовать как ограничение налоговой юрисдикции государства.

Итак, стоит согласиться, что, как и первый так и второй подходы имеют свои аргументы и наполнены доказательным материалом. Но сама констатация факта не является решением проблемы. И поэтому, по нашему мнению, обобщив эти аргументы, наиболее правильным был бы подход «компромисса». Основная суть вышеуказанных суверенных прав заключается в возможности государства черпать для себя материальные блага именно от разведки, разработки и сохранения природных ресурсов данных территорий. Соответственно, государство вправе представлять эти территории в пользование иностранным государствам, юридическим и физическим лицам за плату и иным образом получать выгоду от использования этих территорий. При этом при отсутствии специального международного договора государство не вправе использовать данные территории для определения налогового статуса лиц, находящихся на них, но вправе взимать с пользователей природных ресурсов те налоги, которые, по сути, носят характер встречного представления за использование природных ресурсов (арендная плата за использование государственной собственности) [68]. В Украине такими налогами являются налог на добычу полезных ископаемых и платежи за пользование природными ресурсами. Дискуссионным остается и вопрос о том, вправе ли государство взимать налог на прибыль с нерезидентов, ведущих деятельность на данных территориях.

Следует отметить, что законодательство Украины недостаточно четко определяет территорию для целей налогообложения. При заключении Украиной международных договоров по налоговым вопросам прослеживается тенденция расширения налоговой юрисдикции по налогу на прибыль как на континентальный шельф, так и на исключительную экономическую зону. В частности, эта тенденция отразилась в некоторых программных документах:

Протоколе стран СНГ от 15 мая 1992 года «Об унификации подхода и заключении договоров об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» (ст. 3).

С учетом ограниченной налоговой юрисдикции государства в отношении нерезидентов одним из самых принципиальных вопросов международного налогового права является определение территориальной принадлежности объектов налогообложения [79]. Эта сложность в большинстве объясняется тем, что предмет налогообложения, то есть совокупность фактических признаков объекта налогообложения, не всегда материальное воплощение, по которому можно было бы определить его территориальную принадлежность.

По фактическим признакам можно установить территориальную принадлежность только тех объектов налогообложения, предмет которых, с точки зрения гражданского права, квалифицируется как вещь [70]. Но если объектом налога на имущество иностранных юридических лиц являются имущественные и исключительные права, то по физическим признакам определить территориальную принадлежность объекта налога на имущество довольно трудно.

Украинское законодательство использует ряд формальных критериев для определения возникновения объекта налогообложения. Однако, выбор этих формальных критериев достаточно часто обусловлен возможностью правоприменительных органов контролировать возникновение объекта налогообложения у нерезидентов.

Итак, принцип территориальности представляет собой руководящее положение, согласно которому государство облагает только те доходы (или другие объекты налогообложения), которые связаны с деятельностью, осуществляемой на его территории. Таким образом, если доходы получаются физическими или юридическими лицами этого государства за его пределами, то они не включаются в состав налогооблагаемых доходов.

Государство вправе распространять свою налоговую юрисдикцию на нерезидента только в том случае, когда у него возникает объект налогообложения на территории этого государства. Но не следует забывать, что государства при определении критериев распространения своей налоговой юрисдикции используют наряду с принципом территориальности еще и другой принцип - резидентства.

### ***Принцип резидентства***

Одним из ключевых понятий налогового права является резидентство, которое подразумевает, что налоговая ответственность физического или юридического лица несетя по месту резидентства, то есть резиденты данной юрисдикции облагаются налогами на все свои доходы из всех источников, включая и зарубежные источники доходов. Право на налогообложение по принципу резидентства следует из налогового суверенитета каждой страны.

Нужно отметить, что резидентство зависит от различных критериев: гражданства физического лица, национальной принадлежности юридического лица или постоянного местопребывания для целей налогообложения [72]. Для признания юридического или физического лица резидентом рассматривается критерий наличия налогового домицилия.

Налоговый домициле (*fiscal domicile*) - совокупность определенных признаков, необходимых для признания физического / юридического лица налогоплательщиком [73].

Среди таких признаков для юридических лиц выделяют:

- местонахождение органа управления фирмой;
- фактическое место управления компанией;
- место регистрации (инкорпорации)
- наличие в данной юрисдикции «резиденции», то есть служебного здания на правах собственности или законного владения [44].

Для физических лиц должно приниматься во внимание:

- наличие жилья в данной юрисдикции;
- местонахождение центра жизненных интересов;

- гражданство;
- время пребывания в данной юрисдикции (обычно не менее 183 дней в году) [35].

Если гражданин одного государства имеет собственность в разных странах, то он может быть признан плательщиком налогов в той стране, в которой переплетаются его личные, жизненные или экономические интересы. В случаях, когда физическое лицо имеет двойное гражданство и попеременно проживает в разных странах, резиденство определяется по взаимному согласию между странами. Некоторые страны, в частности США, представляют в данном случае исключения: физическое лицо, имеющее американское гражданство, в любом случае признается резидентом США в целях налогообложения, вне зависимости от страны реального проживания и юрисдикции образования основной части доходов [36].

На пример, в деле *Cook vs. Tait* (1924) истец, гражданин Соединенных Штатов, был резидентом Мексики. Верховный Суд США решил, что взимание Соединенными Штатами налога с получаемых налогоплательщиком доходов из источников за пределами США не было нарушением ни Конституции США, ни международного права. Суд обосновал свое решение тем, что преимущества гражданства распространяются за пределы территориальных границ. Например, Соединенные Штаты стремятся защитить своих граждан в любой стране мира. Граждане также имеют право вернуться в США, когда они этого пожелают, и участвовать в экономической жизни страны. Гражданин США имеет также право пользоваться американской системой социального страхования, платой за которое и являются налоги.

При наличии признаков налогового домициля физическое / юридическое лицо считается резидентом данной юрисдикции, если признаки налогового домициля отсутствуют, то - нерезидентом.

Формально в применении принципа резидентства большой интерес проявляют страны с развитой экономикой (юрисдикции для большинства ТНК), так как данный принцип позволяет облагать все глобальные доходы

ТНК, операции которых ведутся сразу в нескольких странах. Принцип территориальности по своей сути должен быть более характерен для стран, где реально образуются доходы ТНК, то есть для стран-импортеров капитала. Вывоз доходов из этих стран в форме процентов, дивидендов, роялти неизменно влечет применение налогов на репатриацию [77].

Принцип резиденства по-разному проявляется при определении налогового статуса физических и юридических лиц. Поэтому стоит, на наш взгляд, рассмотреть их статусы отдельно, давая подробную характеристику каждой группе.

К числу физических лиц - налогоплательщиков относятся:

а) граждане, резиденты-иностранцы данной юрисдикции.

Граждане относятся к категории налогоплательщиков уже только по факту своего рождения в данной юрисдикции. Возраст также не имеет никакого значения для зачисления в категории налогоплательщиков. Любой доход из любых источников гражданина данной страны должен облагаться налогами, или имущество гражданина также может стать объектом налогообложения.

Резиденты-иностранцы приравниваются в налогообложении к гражданам данной юрисдикции, если они получили свой статус резидента, то есть проживают в стране более 183 дней в данном календарном году, имеют на территории страны какое-нибудь имущество, или здесь находится их центр жизненных интересов (большинство признаков, влияющих на признание их резидентства на основе наличия налогового домициля) [78].

Если физическое лицо ведет предпринимательскую деятельность от своего имени, и при этом не образуется предприятие с отдельным юридическим статусом, то предпринимательство без образования юридического лица (т.н. индивидуальное предпринимательство) по своим налоговым последствиям имеет много общего с налогообложением физических лиц, получающих пассивные формы доходов. Следует отметить, что предпринимательство без образования юридического лица, допускается

Гражданским Кодексом Украины и внутренним правом ряда стран континентальной Европы (например, Германии), не получило широкого распространения в странах англосаксонской правовой модели, в которых для физических лиц единоличных владельцев определенного дела - предусмотрено создание индивидуального частного предприятия со статусом юридического лица [99].

б) иностранные резиденты (нерезиденты).

Иностранные резиденты - физические лица, которые облагаются налогами данной страны на свои доходы, полученные из источников на территории этой страны (например, проценты, дивиденды на ценные бумаги, доходы от реализации авторских прав). По своей сути такие налоги могут быть близки к налогам на репатриацию прибыли, так как они влияют на распределение пассивных видов доходов в пользу иностранных физических лиц [80].

В ряде стран, где в основе критерия резидентства для физических лиц лежит гражданство, граждане данной страны, которые являются в данный момент резидентами иностранного государства в целях налогообложения, также зачисляются в категорию национальных налогоплательщиков. Например, гражданин США, является иностранным налоговым резидентом по закону страны, в которой он фактически находится, в Соединенных Штатах также облагается налогами на все свои доходы из всех источников, включая иностранные, по тем же ставкам и тем же способом, как и граждане резиденты США [101].

Для урегулирования возможных случаев международного двойного юридического налогообложения можно пользоваться уменьшением налоговой ответственности по месту гражданства, применение системы налоговых кредитов или системы налоговых зачетов [82]. Нужно также отметить и то, что в случаях двойного юридического налогообложения физических лиц применяются соответствующие положения международных налоговых соглашений, если такие заключены между страной, в которой физическое лицо

является гражданином или резидентом, и страной образования доходов данного налогоплательщика. Причем налоговые конвенции как нормы международного права имеют в таких обстоятельствах приоритет [43].

Основная концепция налогообложения прибыли и доходов иностранных юридических лиц заключается в следующем. Все доходы иностранного юридического лица на территории иностранного государства могут быть разделены на так называемые активные доходы и пассивные доходы [64].

Пассивные доходы не связаны с наличием у основного их получателя постоянного представительства в данной юрисдикции. Они представляют из себя доходы от долевого участия в иностранном предприятии в форме портфельных инвестиций, не контролируют зарубежную фирму целиком. Сюда относятся проценты, дивиденды и роялти.

Пример налогообложения таких пассивных доходов в виде роялти дано в письме ГНА от 13.12.1999р. № 7104 / 6115-1116, где указано следующее: Согласно п. 1.30 ст.1 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» к роялти относятся платежи любого вида, полученные как вознаграждение за пользование или за предоставление права на пользование любым авторским правом на произведения литературы, искусства или науки, включая компьютерные программы, другие записи на носителях информации, видео- или аудиокассеты, кинематографические фильмы или пленки к радио или телевизионного вещания; за приобретение любого патента зарегистрированного знака на товары и услуги или торговой марки, дизайна, секретного чертежа, модели, формулы, процесса, права на информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (ноу-хау) [100].

Общее правило налогообложения доходов от предпринимательской деятельности заключается в том, что доходы, получаемые в одном государстве резидентом другого государства, подлежат налогообложению в резерв государства только в том случае, если они получены из источников в данном государстве или через находящееся там постоянное представительство. Во



втором случае источник дохода может возникать в любом месте. Важно только, чтобы такой источник дохода возникал в связи с деятельностью постоянного представительства.

Это положение закреплено практически во всех налоговых соглашениях, заключенных Украиной.

Официальное определение постоянного представительства нерезидента в Украине дано в ст. 14 Налогового кодекса: постоянное представительство нерезидента в Украине — это постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется хозяйственная деятельность нерезидента на территории Украины [2].

Данный принцип построен на следующем предположении: к тому моменту, когда у иностранного лица появится постоянное представительство в другом государстве, такое лицо не рассматривается как участник в экономической жизни этого другого государства в такой сфере, чтобы подпадать под его неограниченную налоговую юрисдикцию [90].

Институт постоянного представительства очень близок институту резидентства. Однако институт постоянного представительства фактически соединяет принцип территориальности и принцип резидентства. Выражается это в том, что для возникновения постоянного представительства не имеют значения формальные требования (например, регистрация). Главным для возникновения представительства является фактическая деятельность резидента одного государства на территории другого государства.

При этом, если само иностранное юридическое лицо в налоговых целях является нерезидентом, то его постоянное представительство рассматривается как резидент государства, в котором осуществляется деятельность, поскольку несет такие же налоговые обязанности.

Термин «постоянное представительство», появившийся в результате перевода английского термина «permanent establishment» [33], представляется не совсем удачным, поскольку не выражает сути данного явления.

Под постоянным представительством в целях налогообложения понимается способ ведения иностранным лицом предпринимательской деятельности на территории другого государства. Для возникновения постоянного представительства необходимо соблюдение ряда условий [96].

Первым следует назвать место деятельности, что подразумевает наличие помещений, средств, установок и т.п., используемых для деятельности иностранного лица, независимо от того, используются они исключительно для этой цели или нет. Местом деятельности может быть, например, место на рынке, постоянно используемая площадка таможенного склада (для хранения товаров, подлежащих обложению таможенными пошлинами) и т.п.

Обязательное условие возникновения постоянного представительства иностранного юридического лица, которое должно соблюдаться в любом случае - место деятельности предполагаемого представительства должно находиться на территории Украины.

Второе условие возникновения постоянного представительства - стабильная деятельность: постоянное представительство может считаться существующим только в том случае, если его деятельность не носит временного характера.

Международные соглашения не устанавливают каких-либо сроков, с достижением которых место деятельности считается постоянным (за исключением сроков существования строительных площадок).

Практически все соглашения об устранении двойного налогообложения при определении постоянного представительства говорят о постоянном представительстве лица с постоянным местопребыванием в одном из договаривающихся государств. Это означает, что такие нормы соглашений распространяются как на юридических, так и на физических лиц [94].

Постоянные представительства в своей совокупности являются неоднородными. Одним из самых распространенных видов постоянного представительства являются строительные площадки (а также сборочные или монтажные объекты). Строительная площадка, не будучи ни филиалом, ни

представительством иностранного лица, однако образует постоянное представительство и соответственно имеет особый налоговый статус [65].

Если иностранное юридическое лицо вместо создания собственного места деятельности на территории другого государства организует там деятельность через резидента этого другого государства, то для решения вопроса о наличии постоянного представительства используются понятия зависимого и независимого агента [76].

Агент будет считаться независимым при соблюдении следующих условий:

- он должен действовать как агент не только одного лица;
- он должен получать за свою деятельность вознаграждение;
- вознаграждение агента во всех случаях предоставления агентских услуг должно быть более или менее одинаковым.

Если коммерческая деятельность агента, который выполняет определенные функции для иностранного лица, регламентируется подробными инструкциями или полностью контролируется иностранным принципалом, то агент не может считаться независимым.

Иностранное юридическое лицо рассматривается как имеющее постоянное представительство, если оно ведет предпринимательскую деятельность в другом государстве через зависимого агента, то есть через организацию или физическое лицо, не является независимым агентом, и на основании договорных отношений с иностранным юридическим лицом:

- представляет его интересы в этом другом государстве;
- действует от его имени;
- имеет полномочия на заключение контрактов от имени данного иностранного юридического лица или имеет полномочия обсуждать существенные условия контрактов.

В некоторых случаях дополнительным условием возникновения зависимого агента будет не просто наличие полномочий на заключение контрактов, но и их регулярное использование [97]. Например, согласно п. 5

ст. 5 Конвенции между Правительством Украины и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении налоговых уклонений относительно налогов на доход и на прирост стоимости имущества (10.02.93) [11], зависимым агентом является лицо, которое:

- не является агентом с независимым статусом (брокером, комиссионером)
- действует от имени и в интересах этого лица;
- имеет и обычно использует полномочия на заключение контрактов от имени этого лица.

Для того, чтобы образовывать постоянное представительство в качестве зависимого агента, лицо должно одновременно соответствовать всем указанным критериям. В том случае, если один из них не придерживается, например, если лицо не имеет полномочий заключать контракты (а имеет лишь право подписи контракта после того, как решение заключить контракт было принято советом директоров компаний), такое лицо нельзя рассматривать как зависимого агента.

Применение категории зависимого агента служит альтернативным вариантом при определении постоянного представительства, если лицо образует постоянное представительство в соответствии с рассмотренными выше условиями, то нет необходимости доказывать, что оно зависимый агент.

Существуют определенные виды деятельности иностранных юридических лиц в Украине, что в соответствии с налоговыми соглашениями рассматриваются как исключения и не образуют постоянного представительства [99]. Такие виды деятельности обычно имеют подготовительный или вспомогательный характер, при этом деятельность проводится от имени, за счет и в пользу того же иностранного лица.

Следовательно, можно утверждать, что в целях налогообложения постоянное представительство рассматривается как обособленный субъект, который ведет самостоятельную предпринимательскую деятельность.

Итак, резидентство физического лица определяется на основе постоянного места пребывания, гражданства, а также учитываются и другие критерии.

Такие понятия как резидент, постоянное представительство нерезидентов в Украине нашли свое отражение и урегулирование как в национальной нормативной базе, так и международной. Так, Соглашение между Украиной и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и имущество предусматривает: «При применении настоящего Соглашения термин «резидент Договаривающегося Государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании места жительства, постоянного местопребывания, места управления органа или иного аналогичного критерия. Этот термин вместе с тем не включает лицо, которое подлежит налогообложению в этом Государстве, только если это лицо получает доходы из источников в этом Государстве» [100].

Поэтому, опираясь на результаты исследования, проведенные в данном разделе, можно дать определение принципа резиденства как такового, что предполагает налоговую ответственность физического / юридического лица по месту нахождения его налогового домицилия. Согласно этому принципу все доходы хозяйствующего субъекта, полученные во всех юрисдикциях осуществления деятельности, облагаются государством, в котором физическое / юридическое лицо является резидентом.

## **Выводы в Разделе 1.**

Международное двойное налогообложение приводит к чрезмерному налоговому обременению хозяйственной деятельности, а это создает серьезные трудности в развитии международного экономического сотрудничества.

Особенностями категории «международное двойное налогообложение» являются:

идентичность субъектов налогообложения (налогоплательщиков);

подчиненность этих субъектов или объектов налоговым юрисдикциям разных государств;

идентичность объекта налогообложения (источников доходов и самих доходов);

различия в правилах и методиках исчисления налогооблагаемого дохода в разных странах;

одновременность налогообложения (в одно и то же налоговый период).

Таким образом, международное двойное налогообложение — это неоднократное обложение объекта налогообложения (налоговой базы) и / или конкретного плательщика одним и тем же налогом (или подобным) за определенный налоговый период, возникающее вследствие несогласованности между государствами применения принципов распространения налоговой юрисдикции каждого из них.

Руководящими принципами при регулировании налоговых отношений на международном уровне является принцип территориальности и принцип резидентства. Характерной их особенностью является то, что они находятся в неразрывной связи и поэтому система налогообложения любого государства базируется на комбинации этих двух принципов, которые являются ключевым звеном при определении сферы распространения налоговой юрисдикции государства.

Принцип территориальности представляет собой руководящее положение, согласно которому государство облагает только те доходы (или

другие объекты налогообложения), которые связаны с деятельностью, осуществляемой на его территории.

Государства при определении критериев распространения своей налоговой юрисдикции используют наряду с принципом территориальности еще и другой принцип - резидентства. Опираясь на результаты исследования можно дать определение принципа резидентства как такового, что предполагает налоговую ответственность физического / юридического лица по месту нахождения его налогового домицилия. Согласно этому принципу все доходы хозяйствующего субъекта, полученные во всех юрисдикциях осуществления деятельности, облагаются государством, в котором физическое / юридическое лицо является резидентом.

## 2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ СОГЛАШЕНИЯ В СФЕРЕ УСТРАНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

### 2.1 Понятие международных налоговых соглашений и их правовая природа

Международные налоговые соглашения играют важную роль в регулировании международных экономических отношений в Украине:

- налогоплательщикам - юридическим и физическим лицам - они дают гарантию, что их доходы и капиталы не будут облагаться двойным налогами и предоставляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом
- для налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контактов для решения всех спорных вопросов, а также для контроля над международной деятельностью своих налогоплательщиков;
- для государства налоговые соглашения является средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и прибылей, реализованных налогоплательщиками в сфере международной экономической и финансовой деятельности [87].

*Международное соглашение по вопросам налогообложения* представляет собой договор между государствами или иными субъектами международного права, который устанавливает их взаимные права и обязанности в сфере международных налоговых отношений [102]. В международных налоговых отношениях могут применяться различные наименования: договор, соглашение, конвенция, пакт, декларация и др. Международные налоговые соглашения, равно как и налоговые законы,



подлежат утверждению в законодательных органах стран-партнеров. Налогоплательщики через своих представителей в парламенте могут контролировать, чтобы их интересы не были забыты и не были отодвинуты в сторону как при приеме налоговых законов, так и при ратификации налоговых соглашений.

Вместе с тем следует подчеркнуть, что международные налоговые соглашения не создают новых налоговых законов, они лишь обеспечивают, если это получается, «мягкие» и надежные стыковки двух налоговых юрисдикций, двух национальных налоговых законодательств. Поэтому основное правило международных налоговых соглашений заключается в том, что они не могут дать каждой стране больше прав и преимуществ, чем это предусмотрено ее национальным законодательством. Отсюда видно значение для каждой страны разработки и твердого применения соответствующих правил и норм на уровне национального налогового законодательства. При правильном подходе к этому вопросу значительную, если не всю, часть необходимого регулирования (и при этом с достаточно высоким уровнем защиты национальных интересов) вполне можно обеспечить только за счет односторонних, национальных мер, не прибегая к помощи налоговых соглашений. Правда, следует отметить, что состав этих односторонних мер, так же, как и механизм их применения, в значительной степени сложился под влиянием налоговых соглашений.

Глубокая и тщательная разработка всего комплекса национальных правил и норм в сфере налогового регулирования международной деятельности необходима и для заключения налоговых соглашений, поскольку именно на основе своих национальных норм каждая страна формирует свои исходные позиции при согласовании взаимоприемлемых компромиссов по отдельным статьям и режимам, включается в налоговое соглашение. Для государств, выступающих в качестве стороны при заключении налоговых соглашений, их значение выходит за пределы только выбора более удобных административных процедур: на самом деле они делят

между собой реальные деньги (налоговые поступления) и каждая из сторон может как выиграть, так и проиграть от такого разделения [85].

Для налогоплательщиков международные налоговые соглашения полезны еще и тем (кроме более усовершенствованного и надежного устранения двойного налогообложения), что открывают им уникальную возможность вынесения своего вопроса на уровень международного спора, то есть на наднациональный уровень, сверх тех судебных и других средств защиты, которые им доступны по национальному законодательству.

Таким образом, в разумном и справедливом решении международных налоговых противоречий заинтересованы все стороны и участники налоговых процедур: как налоговые органы и налогоплательщики, так и государства с их политико-социальными приоритетами и бюджетными проблемами. Те же из стран, которые на длительное время теряют этот ориентир, расплачиваются убыванием темпов развития, теряют свой технологический и образовательный потенциал - и, в конечном счете, сталкиваются с падением доходов и склонности населения к инвестициям и, следовательно, с уменьшением совокупного налогооблагаемой базы общества [104].

Украина не вступит на этот путь, если сумеет удержаться в рамках разумной налоговой политики, не ущемляя деловую и творческую активность населения, не вынуждая своих граждан работать больше на налоги, чем на себя, не превращая налоги в средство вытеснения из страны капиталов.

Деятельность государства по поводу заключения налоговых соглашений должна обеспечивать достижение определенных целей, некоторыми из них являются:

1. Урегулирование двойного налогообложения.
2. Защита интересов отечественных субъектов, осуществляющих деятельность в другом государстве, их недискриминация с точки зрения налогообложения. Если по взаимному согласию между правительствами обеих стран субъектам внешнеэкономической деятельности гарантируется благоприятный налоговый климат, то оба государства получают выгоду:

страна-экспортер капитала - в виде налогов с глобальных доходов своих резидентов, а страна-импортер капитала получает иностранные инвестиции в национальную экономику. Таким образом, в конечном счете международные налоговые соглашения способствуют повышению международной хозяйственной активности, увеличению потока капиталов между странами.

3. Борьба каждой страны с различными способами уклонения от налогообложения. Посредством обмена информацией между фискальными органами, проведение предварительных расследований и задержания «злостных» неплательщиков налогов каждое государство отстаивает свой налоговый суверенитет.

4. Выработка процедуры урегулирования спорных вопросов, неизбежно возникающих в отношениях между государством и налогоплательщиками. Если резидент данной страны считает, что в иностранном государстве он подвергся неоправданно высоким налогам, то, не будучи субъектом международного права, он может рассчитывать только на взаимопонимание со стороны фискальных органов своего государства, которые уполномоченные решать такие проблемы [81].

Первые формы взаимодействия государств в сфере финансов были известны еще в прошлом веке. Соглашения по вопросам административной помощи в налогообложении и обмена фискальной информации были заключены между Бельгией и Францией (1843 г.) и между Бельгией и Голландией (1845 г.) [87].

С 20-х годов в связи с повсеместным введением подоходных налогов началось широкое развитие международного сотрудничества по вопросам устранения двойного налогообложения и борьбы против уклонения от налогов.

С середины 60-х годов с появлением большого числа новых независимых государств вопросам международных налоговых соглашений стало уделяться все больше внимания и на глобальном уровне - в ООН и ее функциональных организациях. Объяснялось это тем, что типичные

конвенции, ранее разработанные различными организациями, учитывали только интересы промышленно развитых государств и ориентировались на отношения между ними. В декабре 1979 на восьмой пленарной сессии Группы экспертов была принята Типовая конвенция ООН, которая является официальным рекомендательным документом ООН для урегулирования налоговых отношений между промышленно развитыми странами и развивающимися странами. Текст этой конвенции, а также рекомендации и комментарии экспертов распространены между государствами - членами ООН в 1980 г. [100].

В дальнейшем Типовая конвенция ООН стала широко использоваться в качестве модели для налоговых соглашений, заключаемых между развитыми странами и развивающимися странами, а также для отношений между развивающимися странами (с обеих сторон) [109]. Под ее влиянием введены некоторые поправки и в текст Типовой конвенции ОЭСР 1977 г. В целом сейчас по модели Типовой конвенции ООН заключено более 450 налоговых соглашений.

Кроме того, в ООН интенсивное изучение налоговых вопросов ведется также в Комиссии по транснациональным корпорациям и в других подразделениях ООН в связи с разработкой принципов нового экономического порядка в международных отношениях [110].

Еще ранее ряд типовых конвенций был разработан на уровне региональных организаций. Наиболее известные из них это - проект многосторонней конвенции для франкоязычных стран Африки (подготовлен под эгидой Франции в 1964 г.), Типовое налоговое соглашение Британского содружества наций (1964 г.), Конвенция об устранении двойного налогообложения между странами-членами Андской группы (Ассоциация свободной торговли латиноамериканских стран, куда входят Боливия, Колумбия, Перу, Чили, Венесуэла, Эквадор), типовой проект аналогичного соглашения для отношений стран, входящих в Андский пакт, с другими странами (1971 г.).

Определенные успехи достигнуты и в сфере заключения многосторонних налоговых соглашений. В мае 1964 г. страны Бенилюкса заключили между собой соглашение о взаимной помощи в налоговых вопросах. Аналогичное соглашение заключено в 1972 г. (с изменениями в 1973 и 1976 гг.) между Данией, Финляндией, Швецией, Норвегией и Исландией. К многосторонним налоговым соглашениям можно отнести, с некоторыми оговорками, налоговое соглашение (1971 г.) между ФРГ, с одной стороны, и странами, входящими в Восточно-африканское сообщество, - с другой, а также Ломейскую конвенцию (1976 г.), которой регулируются некоторые налоговые вопросы взаимоотношений между ЕЭС и развивающимися странами [31].

По нашему мнению, на современном этапе существования международных налоговых соглашений оптимальной формой соглашений об избежании двойного налогообложения являются двусторонние межгосударственные налоговые соглашения. Именно двусторонние, а не многосторонние соглашения. Следует подчеркнуть, что налоговое право вообще является важнейшей частью существования государства, той сферой осуществления государственной политики, от эффективности которой без преувеличения во многом зависит функционирование государственного механизма.

При заключении межгосударственных налоговых соглашений каждое государство представляет собственную налоговую систему, ее принципы, основные механизмы и чутко реагирует на любые предусмотренные ими положения. Разумеется, достичь понимания и необходимого консенсуса легче двум государствам, а не нескольким, поскольку в этом случае «сумма интересов» [112] стран меньше, что помогает эффективно решать налоговые вопросы и заключать двустороннее соглашение об избежании двойного налогообложения.

Практика Украины, в частности, свидетельствует именно о таком подходе к этой проблеме. Согласно информации Министерства иностранных

дел Украины, по состоянию на 04.02.2020 г. вступили в силу международные договоры об избежании двойного налогообложения с 74 государствами. Кроме того, в соответствии со статьей 7 Закона Украины «О правопреемстве Украины» Украина применяет договоры СССР об избежании двойного налогообложения, действующие до вступления в силу новых договоров (Приложение 1).

В мире действуют также многосторонние межгосударственные налоговые соглашения, но их значительно меньше, и существующая практика указывает не в их пользу. Кстати говоря, международные организации (такие как ООН) в своих рекомендациях отмечают, что заключение именно двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения на доходы и имущество является оптимальным вариантом решения межгосударственных налоговых вопросов [116].

Стоит отметить, что если в сфере внешней торговли и валютных отношений созданы и действуют многосторонние организации (ВТО, МВФ и др.), в рамках которых страны могут обсуждать и координировать свою политику и даже договариваться о единых правилах и нормах, то в не менее важной сфере подоходных налогов аналогичного консультативного органа пока не создано [44]. Поэтому урегулирование налоговых отношений между различными странами осуществляется в основном путем заключения двусторонних налоговых соглашений.

В большинстве государств внутреннее законодательство предусматривает специальные меры для одностороннего устранения двойного налогообложения. Однако, как показывает практика, этого недостаточно для полного решения проблемы двойного налогообложения. Дело в том, что любые нормы и правила, устанавливаемые в одностороннем порядке, не могут учесть всех различий и особенностей систем налогообложения, существующих в других странах (различные налоговые ставки, правила и нормы определения налогооблагаемого дохода, различные льготы, вычеты и

т.д.). Все эти вопросы могут быть согласованы только в рамках двустороннего налогового соглашения [52].

Поэтому важнейшей чертой налоговых соглашений является установление ими сотрудничества по налоговым вопросам между властью обеих стран. Такое сотрудничество включает возможность решения спорных вопросов, касающихся двойного налогообложения и применения налоговых законов, а также обмена информацией в целях борьбы с уклонением от налогов [44].

Другой важной чертой налоговых соглашений является закрепление ими взаимного обязательства не применять дискриминационного налогообложения в отношении граждан и резидентов другой страны. Это обязательство касается любых налогов, а не только охватываемых данным соглашением и потому является исключительно важным условием, обеспечивающим выполнение других экономических соглашений и договоренностей, направленных на обеспечение свободы торговли и перемещения капиталов [56].

Договоры об избежании двойного налогообложения имеют межправительственный характер, однако после их подписания необходима ратификация высшими законодательными органами государств. Окончательно нормы договора вступают в действие, как правило, после обмена ратификационными грамотами между договаривающимися государствами. В отдельных случаях условия вступления в силу и порядок применения норм договора относительно налогообложения конкретных видов доходов, могут быть определены самими договорами [33].

Налоговая соглашение об устранении двойного налогообложения обычно состоит из трех частей: в первой части устанавливается сфера действия соглашения, во второй - определяются налоговые режимы, в третьей - предусматриваются методы и порядок исполнения сделки.

Сфера действия, которая определяется договорами об избежании двойного налогообложения, включает: во-первых, лиц, к которым применяются нормы договора; во-вторых, налоги, на которые распространяются положения конкретных договоров; в-третьих, территорию, на которой или в отношении которой действует договор (это первая часть) [112].

Во вторую часть включены статьи, регулирующие пределы юрисдикции каждой страны по обложению конкретных видов доходов и капиталов (имущества). Эти статьи можно условно подразделить на три группы:

- статьи, относящиеся к доходам от «активной» деятельности (т.е. связанной с присутствием на территории другого государства)
- статьи, регулирующие режим обложения «пассивных» доходов;
- статьи об обложении капиталов (имущества).

Кроме того, сюда же включены статьи, дающие определение некоторых терминов, применяемых в соглашении [100].

В третьей части сгруппированы статьи, определяющие порядок отношений и сотрудничества между компетентными органами по исполнению сделки. Там также содержится очень важная статья о согласованном между сторонами методе устранения двойного налогообложения и статьи о приобретении и прекращении действия соглашения.

При этом необходимо подчеркнуть, что никакие налоговые соглашения не создают новые налоговые законы для договаривающихся стран (хотя могут изменять, до определенных пределов, законы этих стран). Все, что налоговые соглашения делают и могут сделать, это - обеспечить налогоплательщикам (в отношении освобождения от двойного налогообложения) и налоговой власти (в отношении обязательности привлечения к налогообложению всех без исключения доходов налогоплательщиков) те же права и те же возможности, что и в соответствии с национальным законодательством, но уже в международном масштабе.



Поскольку налоговые органы одной страны не имеют права распространять свою юрисдикцию на территорию других стран (хотя такие попытки довольно часто делаются), то для этого заключаются международные договоры, по которым органы власти договаривающихся стран не уступают друг другу в своей юрисдикции (как иногда считают), но договариваются действовать в определенных ситуациях согласованно и с учетом действий другой стороны.

Налоговые соглашения не дают налоговым органам каких-либо новых прав, кроме предусмотренных внутренним законом, а лишь позволяют использовать уже имеющееся право более эффективно, с учетом более полной информации как полученной от самого налогоплательщика, так и от налоговых органов страны-партнера. Отсюда также вытекают очень важные последствия:

— ни одна страна не вправе применять против своих налогоплательщиков более строгие нормы и правила, чем это предусмотрено ее законами, даже если формально такая возможность для нее может быть открыта налоговым соглашением (например, через страну-партнера, в которой для налоговых органов предусмотрены более широкие права и возможности);

— при обмене налоговой информацией ни одна из сторон не может быть принуждена собирать большую информацию о налогоплательщиках как своих, так и иностранных, чем это разрешено ее внутренними законами. Разумеется, это же относится и к передаче информации другой стороне по соглашению.

Иными словами, «экспортировать» свои более жесткие нормы контроля за налогоплательщиками за пределы своей территории ни одна из стран-партнеров по соглашению не может - независимо от того, касается ли это граждан и налогоплательщиков другой страны или ее собственных.

Истинный смысл налоговых соглашений состоит в элементарном распределении «налогового пирога» [87] между двумя странами-участницами

такого соглашения. Всякая норма, которая включается в такое соглашение, должна тщательно взвешиваться каждой стороной - в пользу или во вред ей она действует и будет действовать дальше. Иногда преимущество в пользу одной стороны может быть столь значительной, что сбалансировать ее по другим статьям соглашения никак не удастся - и тогда, возможно, стоит поставить под сомнение и саму целесообразность заключения такого соглашения.

Итак, проанализировав существования международных налоговых соглашений, можно сделать основные выводы.

Во-первых, в настоящее время не подвергается сомнению актуальность и необходимость, важность существования соглашений об избежании двойного налогообложения.

Во-вторых, такое соглашение не следует рассматривать как документ, устанавливающий только налоговые льготы. Главная его задача - согласовать с тем или иным государством, в какой из двух договаривающихся стран могут или должны взимать налоги с определенных видов доходов и имущества.

В-третьих, налоговое соглашение, как правило, подчеркивает право каждой из договаривающихся стран взимать налоги с сумм доходов, выплачиваемых из источников в данном государстве, или доходов, которые возникают на его территории.

## **2.2 Виды международных налоговых соглашений**

Международные договоры, по общему правилу, имеют высшую юридическую силу по отношению к национальным законам, а статья 27 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 определяет, что «сторона не может ссылаться на положения своего внутреннего права для оправдания невыполнения положений международного договора» [25].

Статьей 9 Конституции Украины определено, что «действующие международные договоры, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины, являются частью национального законодательства Украины» [1], а статья 3 Налогового Кодекса, предусматривает, что в том случае, если международным соглашением, ратифицированной Верховной Радой Украины, установлены иные правила, чем предусмотренные законом, применяются правила международного соглашения [2].

Следовательно, требование законодательной формы установления, изменения и прекращения налоговых обязательств распространяется и на международные соглашения. С учетом Конституции Украины международные договоры по вопросам налогообложения могут применяться только после их ратификации Верховной Радой Украины. Применение договора, заключенного Правительством без должной ратификации, означало бы вторжение в компетенцию законодателя, потому что вопреки его воле менялся бы порядок выполнения принятых законов по вопросам налогообложения [2].

Важное место в системе международных договоров занимают сделки, касающиеся международной финансовой деятельности (сферы публичных финансов), которые можно классифицировать следующим образом:

- соглашения о создании международных организаций, основным предметом деятельности которых является обеспечение международных валютно-кредитных отношений;
- соглашения о международных расчетах, то есть о порядке осуществления расчетов за торговые и неторговые операции в сфере международных экономических отношений;
- международные кредитные соглашения, то есть межгосударственные договоры о предоставлении кредита в валюте или международной счетной единицы, или о поставке товара в кредит;
- межгосударственные соглашения об инвестициях (капиталовложения).
- международные соглашения об обеспечении финансовых обязательств субъектов международной финансовой деятельности;
- межгосударственные налоговые соглашения, которые систематизируют налогообложение субъектов международной деятельности и устраняют (исключают) двойное налогообложение;
- международные соглашения об экономическом сотрудничестве;
- другие международные соглашения об отношениях имущественного и неимущественного характера, возникающих при функционировании субъектов международной финансовой деятельности, а также о порядке рассмотрения споров между ними.

Основными видами доходов, охватываемых конкретными соглашениями об избежании двойного налогообложения, являются:

- прибыль от коммерческой деятельности;
- прибыль от транспортной деятельности (международные перевозки);
- прибыль от недвижимого имущества;
- дивиденды; проценты (по кредитам);
- доходы от авторских прав и лицензий (роялти);
- стоимость движимого и недвижимого имущества;
- независимые личные услуги;

доходы от работы по найму;  
гонорары директоров;  
государственная служба;  
пенсии;  
доходы студентов, практикантов, ученых [29].

Стоит отметить, что среди ученых нет единого взгляда на классификацию международных налоговых соглашений. И иногда, принимая один критерий для классификации, виды сделок весьма различны, или же по своей сути группы сделок подобные, хотя их названия отличаются. Все это приводит к своего рода неопределенности в сфере применения международных налоговых соглашений. Для подтверждения такой ситуации приведем несколько примеров.

М.П. Кучерявенко по юридической силе международные налоговые соглашения разделяет на две группы: 1) сделки, имеющие большую юридическую силу по отношению к национальному законодательству [55]. Именно так предусмотрено в Конституции Украины и национальном законодательстве: международные договоры имеют большую юридическую силу, чем национальные законы, независимо от того - раньше или позже они были приняты [87]. 2) Соглашения, имеющих одинаковую юридическую силу (США, Великобритания).

Такая ситуация порождает много противоречий, в основе которых лежит столкновение отдельных положений одинаковых по силе национальных и международных норм, хотя после утверждения (ратификации) международного договора он превращается в акт, равноценный национальному, и по особенностям использования мало в чем отличается от принятого национального закона.

По другому критерию Кучерявенко Н.П. выделяет три группы международных налоговых соглашений: 1) условно налоговые соглашения; 2) общие налоговые соглашения; 3) ограничено налоговые соглашения.

Конечно, такое разделение не является исключительным и бесспорным.

Перов А.В. и Толкушкин А.В. для классификации выбрали такой критерий, как содержание международных налоговых соглашений:

а) соглашения о взаимных льготах (таможенные конвенции, налоговые статьи Ломейских конвенций и др.)

б) соглашения об устранении международного двойного налогообложения;

в) соглашения о предоставлении административной и правовой помощи в налоговых вопросах (Нордическая конвенция 1972 г., соглашение США с Канадой, Великобританией, ФРГ). Особую группу, по мнению этих же авторов, составляют многосторонние соглашения о пошлинах и таможенных сборах (Генеральное соглашение о тарифах и торговле) [118].

Ушаков Д.Л. предлагает соглашения об избежании двойного налогообложения в зависимости от сферы применения разделить на общие соглашения и специальные (ограниченные) соглашения [67]. Как он отмечает, общие налоговые соглашения получили наибольшее распространение. Они, как правило, заключаются в форме договоров (конвенций, соглашений) об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Эти соглашения могут значительно отличаться друг от друга в связи с тем, что государства, которые их заключают, различны по уровню экономического развития, налоговому законодательству и др.

Исторический экскурс и развитие международных налоговых соглашений дает Кашине В.А. в своей работе «Международные налоговые соглашения» [54]. На его взгляд все сделки, которые определенным образом регулируют налоговые вопросы, можно разделить на две группы. Первая — это собственно налоговые соглашения, вторая - другие международные соглашения и договоры, в которых одновременно с другими решаются и налоговые вопросы. Налоговые вопросы первой группы включают различные типы соглашений. Среди них Кашине В.А. выделяет:

а) соглашения о предоставлении административной помощи;

б) ограничены налоговые соглашения;

- в) общие налоговые соглашения;
- г) сделки о налогах на наследство;
- д) соглашения о налогах по социальному страхованию.

Больше всего распространены в прошлом, как отмечает данный автор, были соглашения о режиме налогообложения платежей в приграничных районах (например, соглашение между Францией и Люксембургом 1906 г.). Широко применялись ограниченные налоговые соглашения: об избежании двойного налогообложения морских и воздушных перевозках; о налоговом режиме отдельных компаний (например, соглашение между Францией и Испанией 1926 г.) об устранении двойного налогообложения платежей по авторским правам, лицензионным платежам и др.

В последнее время все эти соглашения вытесняются сравнительно новой формой договоров, которая стала часто применяться в связи с широким распространением и ростом подоходных налогов - общими налоговыми соглашениями (или конвенциями). Такие договора, как правило, охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношениям государств по линии прямых налогов (на доходы и имущество) и заменяют ранее заключенные ограниченные соглашения в этой сфере. Конкретное сотрудничество между налоговыми органами регулируется специальными статьями такого общего соглашения или особыми соглашениями об административной помощи в налоговых вопросах [35].

Самостоятельным и достаточно распространенным видом налогового соглашения является соглашения об устранении двойного налогообложения наследства.

И наконец, самым последним видом во времени возникновения - это договора, которые распространяются на налоги и взносы, взимаемые по системе социального страхования [113].

Как видим, в истории международных налоговых соглашений прослеживается стремление государств наиболее полно и всесторонне урегулировать отношения в сфере международного (внешнего)

налогообложения. Поэтому, на данном этапе наибольшее распространение получили соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Именно в этом ракурсе Украиной заключено немало соглашений с различными государствами.

Достаточно своеобразным является разделение общих соглашений Украины об избежании двойного налогообложения доходов и имущества в зависимости от «участников» [37]:

- соглашения со странами-членами Содружества Независимых Государств, заключенные после 1991 года;
- соглашения, подписанные с развитыми странами и развивающимися странами после 1991 года;
- соглашения, которые продолжают действовать согласно Венской конвенции о правопреемстве государств в отношении договоров (то есть соглашения заключены СССР) [38].

Следует заметить, что это разделение является достаточно односторонним и с ним трудно согласиться.

По нашему мнению, бесспорным является факт разделения международных налоговых соглашений в соответствии с количеством участников на:

двусторонние соглашения (Соглашение между Правительством Украины и Правительством Государства Кувейт об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на доходы и капитал от 04.06.2003г.);

многосторонние соглашения (Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения от 13.12.1979 г.) [65].

А вот по содержанию, то наиболее полной и развернутой является классификация международных налоговых соглашений на группы, которую предложил С. Пепеляев [40]. По нашему мнению, именно такая позиция отражает основное назначение и содержание данных соглашений.



Итак, все существующие международные соглашения, регулирующие вопросы налогообложения, можно разделить на три группы:

- 1) акты, устанавливающие общие принципы налогообложения;
- 2) собственно налоговые соглашения;
- 3) международные договоры, в которых наряду с другими решаются налоговые вопросы.

К группе актов, устанавливающих общие принципы налогообложения, относятся акты, которые не подлежат непосредственному применению, но принципы, которые в них содержатся, реализуются во внутреннем законодательстве. Сюда относятся: Европейская социальная хартия 1961 г., Заключительный акт совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе 1965 и др. [41].

Во группу собственно налоговых соглашений входят следующие виды сделок:

- Общие налоговые соглашения. К ним относятся, прежде всего, международные договоры рекомендательного характера, в частности: Типовая конвенция Организации экономического сотрудничества и развития о налогообложении доходов и капитала 1977 г. в редакции 1992 г.

Данная модель международного договора об избежании двойного налогообложения используется как основа в большинстве действующих налоговых соглашений. В настоящее время отмечается тенденция вытеснения ограниченных налоговых соглашений общими соглашениями, охватывающими, конечно, все вопросы, относящиеся к взаимодействию договаривающихся государств в сфере налогообложения; часто такие соглашения дополняются отдельными соглашениями об административной взаимопомощи по налоговым вопросам. Но эти вопросы могут быть включены и в тексты общих налоговых соглашений. Основную часть общих налоговых

соглашений составляют двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения доходов имущества [102].

— Ограниченные налоговые соглашения. Основным критерием для отнесения налоговых соглашений к ограниченным служит распространение их на конкретный вид налога, конкретный вид плательщика [143]. К ним относятся, в частности, соглашения об избежании двойного налогообложения в области перевозок (например, Соглашение между Правительством СССР и Австрийским Федеральным Правительством о воздушном сообщении 1968 г., Соглашение между Правительством Союза ССР и Правительством Греческой Республики об освобождении от двойного налогообложения на доходы от морских и воздушных перевозок 1976 г., Соглашение об устранении двойного налогообложения платежей по авторским правам 1979 г. и др. [44].

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения доходов всегда отличают прибыль от коммерческой деятельности и особые виды доходов, для которых устанавливаются специальные режимы налогообложения. Применение специальных режимов обусловлено особенностями отдельных видов деятельности в сфере международных экономических отношений. К видам деятельности, для которых характерна определенная специфика, относятся:

- а) международные пассажирские и грузовые перевозки;
- б) инвестиционная деятельность;
- в) международные кредитные отношения;
- г) операции, связанные с получением доходов от владения и реализации недвижимого и движимого имущества, расположенного на территории иностранных государств;
- д) реализация авторских прав, патентов и лицензий;

е) отдельные виды деятельности физических лиц, осуществляемые за пределами страны постоянного местопребывания [87].

Выделение видов деятельности в особые группы и создание для них специальных режимов налогообложения осуществляются по разным причинам.

Для международных перевозок особый режим вводится не только для того, чтобы двойное и многократное налогообложение доходов перевозчиков не приводило к завышению цен на их услуги, но и в значительной степени в силу того, что национальным налоговым службам чрезвычайно сложно было бы определить долю тех доходов перевозчика, которые связаны с источниками, расположенными на территории отдельных государств [46].

Особые режимы для кредитной и инвестиционной деятельности, для доходов от недвижимого имущества, авторских прав и лицензий устанавливаются как для стимулирования международной активности в этой сфере, так и в силу того, что эти виды деятельности в соответствии с законодательством практически всех развитых стран относятся к так называемым пассивным видам деятельности и в соответствии с национальным законодательством уже имеют особые режимы налогообложения.

Применение к этим видам деятельности универсального режима могло бы привести к тому, что, с одной стороны, увеличилась бы себестоимость услуг лиц, осуществляющих эти виды деятельности, а с другой стороны, национальные режимы налогообложения доходов от этих видов деятельности не соответствовали бы режимам, которые применяются для деятельности иностранных юридических лиц в тех же сферах. Это приводило бы как к дискриминации иностранных кредиторов, инвесторов, владельцев имущественных и неимущественных прав по сравнению с национальными участниками рынка, так и к серьезному осложнению процедур определения налоговых обязательств, применению различного рода льгот и потребовало бы значительного увеличения расходов налоговых органов по контролю за доходами от таких видов деятельности.

— Соглашения о предоставлении административной помощи по налоговым вопросам. Эти соглашения регулируют вопросы взаимодействия компетентных органов договаривающихся государств по предоставлении взаимной помощи в борьбе с налоговыми нарушениями путем передачи информации, предоставления документов, проведения расследований и обмена опытом [47]. Исключение составляют случаи, когда запрашиваемая помощь может нанести ущерб суверенитету, общественному порядку или безопасности другим существенным интересам государства, а также повлечь нарушение законодательства государства, в которое направляется запрос [58].

Правительством Украины международные соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства были заключены с правительствами: Литовской Республики (Соглашение между Государственной налоговой администрацией Украины и Министерством внутренних дел Литовской Республики о сотрудничестве в сфере борьбы с налоговыми правонарушениями), Нидерландов (Меморандум о взаимопонимании и сотрудничестве между Государственной налоговой администрацией Украины и Службой фискальной информации расследований/Службой экономических расследований Нидерландов).

Согласно этим соглашениям для обеспечения надлежащего исполнения налогового законодательства договаривающиеся стороны обязаны оказывать друг другу содействие в предотвращении и пресечении нарушения налогового законодательства, в предоставлении информации об изменениях в национальных налоговых системах, обучении кадров и в других областях, требующих совместных действий [51].

Основная задача этих соглашений - определение сферы деятельности и важнейших принципов взаимодействия налоговых органов

договаривающихся государств. Тексты соглашений содержат следующие статьи: определение сроков, сферы применения соглашений; формы и содержания запросов о содействии, порядок выполнения запросов; содержание информации, предоставленной налоговыми органами; порядок представления документов и других материалов; порядок передачи информации; конфиденциальности; выполнения соглашений; порядок вступления в силу и прекращения действия соглашений.

Статья, содержащая определения терминов, применяемых в соглашениях о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, ограничивается толкованием узкого круга понятий, используемых в сделках этого типа: налоговое законодательство, нарушения налогового законодательства, компетентные налоговые органы и налоговые службы, к которым обращаются. Эти соглашения не содержат никаких дополнительных определений налоговых сроков, а также не предусматривают какой-либо процедуры согласования методологических вопросов, связанных с унификацией трактовок категорий, применяемых в национальных налоговых законодательствах договаривающихся сторон.

Положения соглашений о сотрудничестве и взаимной помощи не препятствуют сотрудничеству налоговых органов в соответствии с другими соглашениями, заключаемыми между участниками.

В соглашениях устанавливаются форма и содержание запроса, порядок его выполнения, содержание предоставленной информации, порядок предоставления и передачи информации, документов и материалов и др.

В статьях о выполнении соглашения указывается, что стороны будут стремиться к достижению взаимного согласия и урегулирования спорных вопросов, которые могут возникнуть при толковании или применении соглашений; будут, при необходимости, проводить консультации по вопросам оценки реализации соглашения и целесообразности внесения изменений.

Соглашения содержат пункты о возможности заключения дополнительных соглашений по отдельным вопросам. Вступление в силу

соглашений о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства осуществляется с момента подписания и прекращают свое действие по истечении шести месяцев со дня, когда одна из сторон сообщит другой стороне в письменной форме о своем намерении прекратить его действие [100].

Третью группу международных договоров, в которых налоговые вопросы представлены наряду с другими, относятся следующие:

— Соглашения об основах взаимоотношений между двумя государства.

В таких соглашениях обычно присутствует положение о налоговой недискриминации, то есть о предоставлении физическим и юридическим лицам другой стороны такого же налогового режима, как и гражданам и юридическим лицам своего государства [107].

Общепризнанным является требование налоговой недискриминации. Налоговая недискриминация включает три взаимосвязанных аспекта. Во-первых, недискриминация в налоговой сфере означает предоставление резидентам другой страны такого же режима, как и резидентам собственного государства, то есть национального. Второй аспект базируется на использовании режима наибольшего благоприятствования и заключается в том, что налогообложение резидентов другой стороны в данном государстве по доходу, который получается ими через постоянное представительство в этой стране, не должно быть более удручающим, чем налогообложения резидентов третьих государств, которые находятся в аналогичной ситуации. И, наконец, каждая сторона сохраняет за собой право предоставления своим резидентам налоговых льгот без их обязательного распространения на резидентов другого государства. Надо отметить, что согласно условиям налоговых соглашений обязательство не применять дискриминационные меры действует в отношении любых налогов, а не только тех, которые охватываются соглашением [54].

- Договоры о дипломатических и консульских отношениях между государствами. В таких договорах устанавливается освобождение дипломатических и консульских работников, а также самих представительств государств от всех налогов, сборов и пошлин принимающей стороны (налоговый иммунитет). К таким договорам в первую очередь относятся Венская конвенция о дипломатических сношениях (1961 г.) и Венская конвенция о консульских сношениях (1963 г.), а также многочисленные двусторонние соглашения [95].
- Торговые договоры. Эти договоры предусматривают применение режима наибольшего благоприятствования в отношении товаров и услуг страны-партнера. По своей сфере действия, эти налоговые соглашения преимущественно распространяются только на таможенные пошлины, однако они могут устанавливать режим наибольшего благоприятствования и по линии общих налоговых правил, как и других норм (валютных, банковских и др.), которые относятся к осуществлению внутри торговой деятельности [56]. Кроме этого, существуют чисто таможенные соглашения, в том числе и многосторонние (таможенные союзы и др.). Наиболее известный пример - Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ), которое по своей сути является многосторонним соглашением по косвенному налогообложению [67].
- Специфические международные соглашения. Определяют принципы взаимоотношений международных организаций со странами местонахождения этих организаций (например, Соглашение Международного валютного фонда). В подобные соглашения, наряду с правилами размещения организаций на территории принимающей страны, включаются положения о предоставлении налоговых льгот для сотрудников этих организаций, а также представительств государств при этих организациях.

Итак, рассмотрев виды налоговых соглашений, можно утверждать, что достижение целей, заложенных в конкретных видах договоров, выполнения задач, обеспечивающих действенность положений таких соглашений является исключительным условием, которое будет гарантировать выполнение договоренностей, направленных на содействие и обеспечение экономического роста.

### **2.3 Категориального-понятийный аппарат Типовых конвенций в сфере устранения международного двойного налогообложения и их структура**

В мировой практике существуют две основные типовые модели общих налоговых соглашений: модель ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития) и модель ООН, служащих основой для заключения конкретных двусторонних конвенций и соглашений.

Все начиналось в начале XX века.

Первым международным форумом, на котором были поставлены на обсуждение вопросы об устранении двойного налогообложения, была Международная финансовая конференция, состоявшаяся в Брюсселе в 1920 г. В следующем году в соответствии с принятыми на этой конференции рекомендациями Финансовый комитет Лиги наций поручил группе из четырех экономистов (из Италии, Нидерландов, Великобритании и США) подготовить исследования различных аспектов международного двойного налогообложения. В 1922 в рамках Финансового комитета с целью разработки «административных и практических аспектов проблемы международного двойного налогообложения и уклонения от налогов» создается Рабочая группа, состоящая из семи высокопоставленных налоговых чиновников из Бельгии, Великобритании, Италии, Чехословакии, Франции, Нидерландов и Швейцарии. В 1925 г. в эту группу были включены также представители



Германии, Аргентины, Польши, Японии и Венесуэлы; в 1927 к ней присоединился представитель США [59].

Рабочая группа в ходе своих сессий, проводившихся в период 1923-1927 гг., подготовила типовые проекты следующих двусторонних налоговых конвенций - Конвенция об устранении двойного налогообложения в сфере прямых налогов (налогов на доходы и имущество); Конвенция об устранении двойного обложения налогами на наследство; Конвенция о предоставлении административной помощи по налоговым вопросам; Конвенция о правовой помощи при взимании налогов[116]. Все эти проекты вместе с приложенными к ним комментариями были разосланы для изучения правительствам стран как членов Лиги наций, так и тем, которые не входили в нее. Одновременно страны приглашались принять участие в обсуждении этих проектов в рамках специального совещания правительственных экспертов. Это совещание состоялось в Женеве в октябре 1928 г. и в нем приняли участие представители 27 стран. Совещание одобрило представленные проекты типовых конвенций и приняло также решение создать постоянный Налоговый комитет Лиги наций.

Такой Налоговый комитет был создан уже в следующем 1929 г. Комитетом предлагалось уделить особое внимание разработке принципов распределения (в налоговых целях) доходов компаний и предприятий, оперирующих в двух и более странах. С этой целью комитет подготовил проект Конвенции о распределении доходов между государствами в целях налогообложения. Изначально проект был обсужден на специальных заседаниях, организованных американской секцией Международной торговой палаты в Нью-Йорке и Вашингтоне, а затем - на пленарной сессии Налогового комитета, состоявшейся в июне 1933г. На следующей сессии комитета, состоявшейся в июне 1935 г., этот проект (с некоторыми изменениями) был утвержден как Типовая конвенция 1935 г. [61].

В 1940 г. Налоговый комитет на своем заседании в Нидерландах подвел итоги деятельности по разработке рекомендаций по налоговым соглашениям и внес ряд дополнений в типовые конвенции 1928 г. и 1935 г.

Преемственность в разработке этих проблем от Налогового комитета Лиги наций была подтверждена в резолюции ЭКОСОС №2 (III) от 1 октября 1946 г., в соответствии с которой была создана Налоговая комиссия с целью оказания помощи ЭКОСОС в области изучения государственных финансов и, особенно, их юридического, административного и технического аспектов.

После того как в обстановке усиления «холодной войны» работа Налоговой комиссии и ее подкомитета по международным налоговым отношениям в 1954 г. была прекращена, центром международного сотрудничества по налоговым вопросам стала Организация европейского экономического сотрудничества (с сентября 1961 г. - ОЭСР). В марте 1956 г. был создан Налоговый комитет ОЭСР, который с 1958 г. занялся подготовкой новой типовой конвенции об устранении двойного налогообложения доходов и капитала для стран-членов этой организации.

С 1958 г. по 1961 г. Налоговый комитет провел большую работу, в результате которой в 1963 г. совместно с заключительным докладом был опубликован как рекомендательная модель текст Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (далее - Типовая конвенция ОЭСР 1963 г.) [63]. Эта Типовая конвенция получила широкое признание как важная рекомендация в сфере урегулирования международных налоговых отношений и практически все соглашения, заключенные до конца 1977 г., основывались на ней (всего около 500 соглашений) [100]. Кроме того, этим же комитетом в 1966 году была подготовлена Типовая конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения наследства.

В 1967 г. Налоговым комитетом (переименованным в 1971 г. в Комитет по налоговым вопросам ОЭСР) была начата работа по пересмотру Типовой конвенции ОЭСР 1963 г. Необходимость такой переработки была связана, как указывалось в докладе Комитета, с серьезными изменениями в налоговой

системе и расширением международных налоговых отношений, с одной стороны, и с другой стороны, - развитием новых секторов деловой деятельности и усложнением организационных форм, применяемых компаниями в их международной деятельности. В результате этой работы в 1977 г. была опубликована новая Типовая конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (далее - Типовая конвенция ОЭСР 1977 г.) В 1992, 1994, 1995 и 1997 гг. в текст Типовой конвенции ОЭСР вносились изменения и дополнения [100].

В связи с изданием этой конвенции Совет ОЭСР обратилась с призывом к государствам-членам этой организации «приложить новые усилия для заключения соглашений с теми странами, с которыми у них еще нет соглашений; и пересмотреть, на базе новой Типовой конвенции, уже существующие соглашения». Кроме того, Совет рекомендовал изучить возможность заключения между странами-членами ОЭСР многосторонней конвенции, основанной на опубликованной Типовой конвенции 1977 г. Правда, в дальнейшем это предложение было снято из-за слишком большого расхождения между интересами стран, входящих в ОЭСР. В настоящее время ОЭСР рекомендует решать налоговые вопросы преимущественно путем заключения двусторонних налоговых соглашений.

Учитывая это обстоятельство, в 1968 г. Генеральным секретарем ООН в соответствии с резолюцией ЭКОСОС №1273 (XVIII) от 4 августа 1967 г. была образована Группа экспертов, задачей которых было подготовить рекомендации о заключении налоговых соглашений между промышленно развитыми странами и развивающимися странами.

В декабре 1979 г. на восьмой пленарной сессии Группы экспертов была принята Типовая конвенция ООН, являющаяся официальным рекомендательным документом ООН для урегулирования налоговых отношений между промышленно развитыми странами и развивающимися странами. Текст этой конвенции, а также рекомендации и комментарии экспертов распространены между государствами - членами ООН в 1980 г. [66].

В дальнейшем Типовая конвенция ООН стала широко использоваться в качестве модели для налоговых соглашений, заключаемых между развитыми странами и развивающимися странами, а также для отношений между развивающимися странами (с обеих сторон) [66]. Под ее влиянием введены некоторые поправки и в текст Типовой конвенции ОЭСР 1977 г. В целом сейчас по модели Типовой конвенции ООН заключено более 450 налоговых соглашений.

Проведем сравнительный анализ данных типовых моделей.

Типовая модель ОЭСР рекомендуется для заключения двусторонних налоговых соглашений между странами с развитой экономикой. Современная редакция этой модели появилась в 1977 г. Во основу налогообложения модель ОЭСР ставит принцип резидентства, согласно которому страна-источник дохода значительно ограничивает свою налоговую юрисдикцию в отношении дохода иностранных физических / юридических лиц-нерезидентов, и доход облагается в стране резидентства налогоплательщика. Однако модель ОЭСР не может быть использована в отношениях между странами с развитой экономикой и странами, которые развиваются, поскольку она лишала бы развивающихся стран части доходов, образующихся на их территории.

Для того, чтобы гарантировать этим странам доходы от налогообложения транснациональных корпораций (ТНК) ООН разработала альтернативную модель типового налогового соглашения, опубликованную в 1980 г. и рекомендованную для отношений между странами с развитой экономикой и развивающимися странами. Модель ООН шире использует принцип территориальности, что позволяет облагать все доходы, образующиеся на территории развивающихся стран, а также применять более высокие, чем у модели ОЭСР, ставки налога на репатриацию прибыли. О налогообложении активных форм доходов иностранных юридических лиц по принципу территориальности, то международные налоговые соглашения используют категорию «постоянное представительство». В ряде налоговых соглашений между странами с развитой экономикой постоянным

представительством для заключения сделок могут не считаться склады, офисы-представительства, строительно-монтажные работы и т.п. В типовой модели ООН практически все виды деятельности иностранной компании на территории развивающихся стран ведут к образованию постоянного представительства.

Как правило, и модель ООН и модель ОЭСР содержат соответствующие положения о недискриминации налогоплательщиков и о взаимном обмене информацией. Минимизируя налоговое бремя физических / юридических лиц, налоговые соглашения, заключенные на основе этих моделей, не всегда могут быть выгодны тем субъектам, на которых распространяется их действие, так как существенно ограничивают возможности манипуляций с сокрытием доходов и минимизации налоговых издержек.

Условно типичную модель соглашения об избежании двойного налогообложения можно разделить на 4 части.

Первая часть включает статьи, в которых перечисляются виды налогов и круг лиц, на которых распространяется данное соглашение.

Во второй части содержится описание конкретных режимов налогообложения, установленных соглашением для отдельных видов доходов (предпринимательский доход, дивиденды, проценты, роялти, заработная плата и т.д.);

Третья - включает статьи, предусматривающие порядок устранения двойного налогообложения тех доходов и капитала, права на обложения которых сохраняются за обеими странами - участницами соглашения;

В четвертой - статьи, определяющие конкретный порядок исполнения договора.

Также содержится рекомендация для сторон соглашения о возможности включения в такое соглашение статей, устанавливающих срок действия и порядок прекращения соглашения, иногда - преамбула.

Рассмотрим понятийный аппарат таких конвенций соответственно их структуре.

*Лица, к которым применяются соглашения.* Все соглашения об избежании двойного налогообложения применяются к лицам с постоянным местопребыванием в одном или обоих договаривающихся государствах. Для целей соглашений термин «лицо с постоянным местопребыванием в одном договорном государстве» означает любое лицо или любое образование, которое по законодательству этого государства подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного местопребывания, места регистрации в качестве юридического лица или любого другого аналогичного критерия (например, Конвенция между Правительством Украины и Правительством Королевства Дании об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на доходы и имущество 19.06.98 г., статья 1. «Лица, к которым применяется Конвенция.. применяется к лицам, которые являются резидентами одного или обоих Договаривающихся Государств [14]).

Как правило, все соглашения об устранении двойного налогообложения, заключенные Правительством Украины (или бывшего СССР), устанавливают одинаковые критерии, но могут быть и отклонения. Если возникают вопросы в данной сфере, то их решение осуществляется в порядке, предусмотренном статьями соглашения «Порядок согласования» или «Урегулирование спорных вопросов» (например, Конвенция между Правительством Республики Австрия и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на доходы и имущество 04.05.2000 г. - статья 25. «Процедура взаимного согласования» [20]).

*Налоги, на которые распространяется соглашение.* Соглашения, заключенные в соответствии с типовыми конвенций об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, распространяются только на налоги на доходы и капитал, то есть налоги, взимаемые с общей суммы доходов, с общей суммы капитала, или с отдельных элементов, включая налоги с доходов от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги, взимаемые с

общей суммы заработной платы или платы, выплачиваемых предприятиями, а также налоги, взимаемые с доходов от прироста капитала. В Украине соглашения распространяются на все налоги независимо от того, относятся они к общегосударственным или местным налогам, при этом не имеет значения и метод сбора налогов.

Следует подчеркнуть, что в других странах соглашения могут не распространяться на налоги штатов, земель, провинций, кантонов (региональные налоги на доходы и имущество), а также на налоги и сборы, вводимые органами местного самоуправления (местные налоги на доходы и имущество). Как правило, конкретная сделка содержит перечисление тех видов налогов, на которые она распространяется. Соглашения могут содержать норму о том, что они будут распространяться на налоги, аналогичные действующим налогам в момент подписания соглашения (например, Конвенция между Правительством Украины и Правительством Республики Болгария об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений 06.04.99 г. - статья 2 «Налоги, на которые распространяется Конвенция» - Конвенция применяется также к любым идентичным или по существу аналогичным налогам, которые будут взиматься с после даты подписания настоящего Соглашения в дополнение или вместо существующих налогов этого Государства. Компетентные органы Договаривающихся Государств уведомят друг друга о любых существенных изменениях, в их соответствующих налогах [15]).

К основным терминам, используемым в договорах относится и понятие *«договорное государство»*. Для практического применения норм соглашения разъяснение этого термина может иметь принципиальное значение в связи с тем, что в этот термин для целей применения соглашения могут как включаться, так и не включаться отдельные территории, государства, острова, зависимые и спорные территории, заморские владения и т.д. (например, Соглашение между Правительством Украины и Правительством Республики Индонезия об избежании двойного налогообложения и предупреждении

налоговых уклонений относительно налогов на доходы 16.11.99 г. - Статья 3. «Общие определения» - в понимании настоящего Соглашения, если из контекста не вытекает иное: а) термин «Украина» означает территорию Украины, ее континентальный шельф и ее исключительную (морскую) экономическую зону, включая любую территорию за пределами территориального моря Украины, в рамках которой в соответствии с международным правом и при применении ее внутреннего законодательства Украина выполняет юрисдикцию или суверенные права в отношении морского дна, недр и их природных ресурсов; б) термин «Индонезия» включает территорию Республики Индонезия так как определено ее законодательством и смежную зону, в пределах которой Республика Индонезия осуществляет суверенные права и юрисдикцию в соответствии с положениями международного законодательства [24]).

В частности, указания на территориальные сферы применения соглашения могут содержаться не только в общих, но и специальных статьях соглашения об избежании двойного налогообложения.

Термин «компания» обычно означает любое образование, рассматриваемое как корпоративное объединение для целей налогообложения, и включает, в частности, акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью или любое другое юридическое лицо или другую организацию, которая подлежит обложению налогом на прибыль. Выделение термина «компания» из более широкой категории «лицо» обусловлено тем, что для объединения лиц (партнерства, полные товарищества) в отличие от объединения капиталов (корпорация, акционерное общество) могут применяться различные режимы налогообложения доходов (например, Конвенция между Правительством Украины и Правительством Республики Казахстан об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на доходы 07.12.99 г. - Статья 3. «Общие определения» - термин «компания» означает любое корпоративное объединение, в частности акционерное общество,



общество с ограниченной ответственностью или любое другое хозяйственное общество, или любую организацию, которое рассматривается для целей налогообложения как юридическое лицо [17]).

Термин «компетентный орган» означает, как правило, Министерство финансов (Министр финансов) или уполномоченного им представителя (например, Конвенция между Правительством Украины и Правительством Федеративной Республики Бразилия об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на доходы от 04.07.2002 г. - Статья 3. «Общие определения» - термин «компетентный орган» означает в случае Украины - Государственную налоговую администрацию Украины или ее уполномоченного представителя, а в случае Бразилии - Министра финансов, Секретаря Федеральной службы доходов или их полномочных представителей).

Важно подчеркнуть, что соглашения могут содержать отдельное определение термина «постоянное представительство». Словосочетание «постоянное представительство» является чисто налоговым термином, не имеет административно-правового содержания. Постоянное представительство может быть самостоятельным юридическим лицом или представительным подразделением иностранного юридического лица. В последнем случае постоянное представительство с точки зрения налогового законодательства рассматривается как самостоятельный налогоплательщик. Такие постоянные представительства на территории иностранного государства регистрируются только в налоговых целях (например, Конвенция между Правительством Украины и Правительством Румынии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении дохода и капитала 20.04.99 г. - Статья 5. «Постоянное представительство - для целей настоящего Соглашения термин «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия [25]).

Под *недвижимым имуществом* для целей применения соглашения обычно понимается имущество, считается по законодательству того государства, в котором данное имущество находится.

В ряде соглашений даются другие определения данного термина. Следует отметить, что в большинстве соглашений особо оговаривается, что морские, воздушные и речные суда для целей применения конкретной сделки не рассматриваются как недвижимое имущество (например, в сделках с Испанией, Канадой, Польшей, США, ФРГ и другими [78]).

Под *движимым имуществом* для целей применения соглашения обычно понимается имущество, считается по законодательству того государства, в котором данное имущество находится.

Обязательная статья всех соглашений об избежании двойного налогообложения *«прибыль от предпринимательской деятельности»* касается всех видов доходов за исключением тех видов, порядок налогообложения которых определяется в специальных статьях. Названная статья имеет отношение не только к юридическим лицам, порядок налогообложения которых не регламентируется в специальных статьях, но и к физическим лицам, осуществляющим коммерческую деятельность, при условии, что их доходы не относятся к доходам, облагаемым на условиях, определенных специально.

Следовательно, для эффективного применения как на теоретическом, так и на практическом уровне налоговых соглашений, Типовые конвенции оперируют определенными категориями и понятиями. Именно их категориально-понятийный аппарат устраняет первоначальные коллизии в регулировании международных налоговых отношений. Поэтому непосредственно в них раскрываются такие основные понятия как:

- лица, к которым применяется соглашение (резиденство - место жительства, нахождения с точки зрения налогообложения);
- налоги, на которые распространяется соглашение;

- договорное государство (для установки территориальных границ распространения налоговой юрисдикции);
- предприятие (компания);
- компетентный орган;
- отдельные виды доходов, которые по-разному регламентируются и толкуются в национальных налоговых системах: дивиденды, проценты, недвижимое и движимое имущество, международные перевозки, предпринимательская деятельность.

## **Выводы к Разделу 2**

Опираясь на результаты исследования, полученные в данном разделе, можно сделать следующие выводы.

Международное соглашение по вопросам налогообложения представляет собой договор между государствами или иными субъектами международного права (которые имеют право выступать от имени государства), устанавливающий взаимные права и обязанности в сфере международных налоговых отношений.

Международное налоговое соглашение об устранении двойного налогообложения обычно состоит из трех частей: в первой части устанавливается сфера действия соглашения, во второй - определяются налоговые режимы, в третьей - предусматриваются методы и порядок исполнения договора.

Международные налоговые соглашения можно классифицировать, принимая в качестве критерия их содержание, на:

- акты, устанавливающие общие принципы налогообложения;
- собственно налоговые соглашения;
- международные договоры, в которых наряду с другими решаются налоговые вопросы.

Образцом и юридической основой для заключения двусторонних и многосторонних соглашений и конвенций по налоговым вопросам в международной практике применяются две основные модели налоговых договоров: модель Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) и модель Организации Объединенных Наций (ООН).

В основе первой (модель ОЭСР) из них положена «модель договора об избежании двойного налогообложения доходов от труда и капиталов». В основу ее заложен принцип резидентства, согласно которому государство происхождения дохода уступает значительную часть налога с этого дохода в пользу страны резидентства лица, которое получает доход. В модели ООН полнее используется принцип территориальности, который предусматривает налогообложение всех доходов, которые образовались на территории развивающихся стран.

Именно категориально-понятийный аппарат Типовых конвенций устраняет первоначальные коллизии в регулировании международных налоговых отношений. Поэтому непосредственно в них раскрываются такие основные понятия такие, как: лица, к которым применяется соглашение (резидентство - место жительства, нахождения с точки зрения налогообложения); налоги, на которые распространяется соглашение; договорное государство (для установки территориальных границ распространения налоговой юрисдикции); предприятие («компания» - стандартная формулировка определяет предприятие как «постоянное представительство, в котором полностью или частично ведется деятельность этого предприятия») компетентный орган; отдельные виды доходов, дивиденды, проценты, недвижимое и движимое имущество, международные перевозки, предпринимательская деятельность.

Таким образом, в Типовых налоговых конвенциях регламентация лиц, на которые распространяется конвенция, виды доходов и условий, при которых действуют нормы конвенции (соглашения) представлены четче.

### **3. МЕХАНИЗМ УСТРАНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.**

#### **3.1 Способы устранения международного двойного налогообложения: понятие и виды**

Вопросы двойного налогообложения касаются национальных фискальных интересов, интересов международных организаций (по вопросам установления глобальной экономической гармонии), частных коммерческих интересов. Урегулировать проблему международного двойного налогообложения можно по трем направлениям:

во-первых, все страны должны принять один принцип налогообложения - резиденства или территориальности. На практике этого достичь трудно, потому что каждая страна, пользуясь своим налоговым суверенитетом, пытается получить дополнительные налоговые поступления в свой бюджет за счет всех возможных источников доходов, поэтому принципы резиденства и территориальности применяются в комбинации;

во-вторых, принятие государством внутренних законодательных актов по урегулированию двойного налогообложения в одностороннем порядке (система налоговых кредитов и налоговых зачетов);

в-третьих, урегулирование проблемы международного двойного налогообложения путем заключения налоговых соглашений [79].

Решение проблемы требует координации национальных налоговых политик государств на международном уровне, поэтому, как правило, второе (одностороннее) и третье (многостороннее) направления применяются в сочетании; национальное законодательство устанавливает свои льготы, а в международных налоговых соглашениях регулируются отдельные случаи двойного налогообложения [81].

Таким образом, меры по устранению международного двойного налогообложения устанавливаются как в национальном законодательстве государств (одностороннее устранение многократного налогообложения), так и в заключенных ими международных налоговых соглашениях (многостороннее устранение многократного налогообложения) [67].

Одностороннее устранение международного двойного налогообложения воплощается в национальном законодательстве государств и оно, как правило, провозглашает принцип однократности налогообложения: один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения. Этот же принцип применяется и в международном налогообложении.

Национальное законодательство предусматривает меры по устранению юридического двойного налогообложения только для своих резидентов. Поэтому решение данной проблемы возможно в одностороннем порядке. Для этого страна постоянного местопребывания налогоплательщика может ему при выполнении налоговых обязательств учитывать налоги, уплаченные им за рубежом. Однако это может привести к неоправданным потерям бюджета, а также разного рода махинациям со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Кроме того, в этом случае страна постоянного местопребывания выступает как донором той страны, где ее гражданин (или предприятие) осуществляет деятельность. Ст. 13 Налогового кодекса Украины данный вопрос регулирует следующим образом:

1. Доходы, полученные резидентом Украины (кроме физических лиц) из источников за пределами Украины, учитываются во время определения его объекта и/или базы налогообложения в полном объеме.

2. При определении объекта и/или базы налогообложения расходы, осуществленные резидентом Украины (кроме физических лиц) в связи с получением доходов из источников происхождения за пределами Украины, учитываются в порядке и размерах, установленных данным Кодексом.

3. Доходы, полученные физическим лицом - резидентом из источников происхождения за пределами Украины, включаются в состав общего годового налогооблагаемого дохода, кроме доходов, которые не подлежат налогообложению в Украине в соответствии с положениями данного Кодекса или международным договором, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины.

4. Суммы налогов и сборов, оплаченные за пределами Украины, засчитываются во время расчета налогов и сборов в Украине по правилам, установленным данным Кодексом.

5. Для получения права на зачисление налогов и сборов, оплаченных за пределами Украины, плательщик обязан получить от государственного органа страны, где получил такой доход (прибыль), уполномоченного взимать такой налог, справку о сумме оплаченного налога и сбора, а также о базе и/или объекте налогообложения. Отмеченная справка подлежит легализации в соответствующей стране, соответствующем заграничном дипломатическом учреждении Украины, если другое не предусмотрено действующими международными договорами Украины.

Как видно из анализа части 5 указанной статьи, зачисление уплаченных за пределами Украины сумм налогов, указанных в частях первой-четвертой, производится при условии письменного подтверждения налогового органа соответствующего иностранного государства о факте уплаты налога и наличия международных договоров об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращения уклонения от уплаты налога.

Аналогично регулируется данный вопрос и в Налоговом кодексе Туркменистана. Ст. Статья 181 «Устранение двойного налогообложения» устанавливает:

1. Налоговый орган обязан по запросу юридического лица нерезидента Туркменистана выдавать документ подтверждающий факт уплаты им налога на прибыль (доход) в Туркменистане. Форма такого документа устанавливается Министерством финансов и экономики Туркменистана.

2. Для освобождения от уплаты налога на прибыль (доход) или предоставления иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговый орган Туркменистана заявление, а также официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Туркменистан заключил действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об устранении двойного налогообложения.

Подтверждение и заявление может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение трех лет после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога или привилегий.

Форма заявления и порядок его представления устанавливаются Министерством финансов и экономики Туркменистана. Заявление, составленное не по установленной форме, нарушение порядка его представления являются основаниями для отказа в рассмотрении такого заявления налоговым органом [88].

Таким образом, национальное законодательство способно лишь частично решить проблему международного двойного налогообложения.

Многостороннее (двустороннее) устранение международного двойного налогообложения, которое воплощается в международных налоговых соглашениях, в отличие от национального законодательства, направленно на устранение международного двойного налогообложения при любой ситуации, при наличии которой возникает такое налогообложение. Обобщение содержания налоговых соглашений позволяет сделать вывод о том, что такой цели соответствуют три их института [83]:

- институт определения резидентства;
- институт ограничения налоговой юрисдикции государств;
- институт методов устранения двойного налогообложения.



С помощью института определения резидентства договаривающиеся государства решают проблему одновременного полного налогового долга лица, то есть национальные законодательства нескольких государств признают налогоплательщика своим резидентом и соответственно он несет неограниченную налоговую ответственность перед каждой из стран. В налоговых соглашениях, в частности в соглашениях об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, устанавливаются критерии, в соответствии с которыми лицо признается резидентом одного из договаривающихся государств.

Институт ограничения налоговой юрисдикции государств представляет собой совокупность коллизионных норм, которые полностью или частично отсылают решения конкретных вопросов к законодательству одного из договаривающихся государств. Этот институт в основном используется для разрешения ситуации, при которой у резидента одного государства возникает объект налогообложения на территории другого государства, и оба государства взимают налог с этого объекта налогообложения. Ряд соглашений ограничивают налоговую юрисдикцию договаривающихся государств в отношении как нерезидентов, так и резидентов. Важное правило соглашений заключается в том, что перечень объектов налогообложения, которые могут облагаться государством при нерезидентстве налогоплательщика, является исчерпывающим. Это правило обычно содержится в статье «Прочие доходы», которая устанавливает, что доходы резидента договаривающегося государства, независимо от источника их возникновения, о которых не говорится в предыдущих статьях Конвенции (соглашения), облагаются налогом только в этом государстве [101].

Институт методов устранения двойного налогообложения в международных соглашениях включает следующие методы: кредит иностранного налога; освобождения; ссылки на национальное законодательство; защита налоговых преимуществ [85].

При практическом использовании норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения следует учесть следующее:

- в каждом соглашении должны быть определены конкретные виды налогов, на которые распространяется данное соглашение;
- в каждом соглашении определены основные термины и категории, которые используются и значение которых может отличаться от похожих терминов и категорий, применяемых в других соглашениях [116];
- в каждом соглашении установлен порядок налогообложения основных видов доходов в избежание двойного налогообложения;
- в Украине существует механизм применения правил международных соглашений, который введен нормами внутреннего налогового законодательства (соответствующий порядок применения норм соглашения может существовать и в стране, заключившей соглашение с Украиной) [87].

Но необходимо заметить и следующее. Налоговая конвенция (соглашение), как и любой международный договор, обязательная для выполнения только государствами, подписавшими ее. Таким образом, налоговое соглашение создает обязательства одного государства в отношении другого по вопросам налогообложения. То есть, если одно государство нарушает положения налоговой конвенции, то только государство, которое заключило с ним соглашение, имеет основания для принятия соответствующих мер.

В сфере нормативного регулирования вопроса избежания международного двойного налогообложения прослеживается два аспекта:

во-первых, теоретически страна может не заключать налоговых конвенций, а вместо этого обеспечить соответствие во всех отношениях национального налогового законодательства положениям налоговой конвенции, заключенной другим государством [56]. Таким образом данное

государство будет придерживаться своих договорных обязательств, сделав все необходимое, чтобы положение его национальных налоговых законов не противоречили налоговым конвенциям (соглашениям);

во-вторых, на практике почти все государства выработали другой подход, согласно которому в каждой стране национальные налоговые законы отличаются от налоговых конвенций. Это приводит к возникновению противоречий между положениями национального налогового законодательства и налоговых конвенций.

Эти противоречия могут решаться несколькими способами:

- конституционными положениями, обеспечивающими приоритетность международных налоговых соглашений (статьей 9 Конституции Украины определено, что «действующие международные договоры, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины, являются частью национального законодательства Украины» [1]);

- положениями национального налогового законодательства о приоритете положений налоговой конвенции (ст. 3 Налогового Кодекса Украины предусматривает: «Если международным договором, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины, установлены другие правила, чем те, которые предусмотрены данным Кодексом, применяются правила международного договора» [2]).

Поскольку избежание двойного налогообложения решается путем распределения прав налогообложения между двумя государствами, то заключения конвенции (соглашения) об избежании двойного налогообложения приведет к определенным финансовым последствиям, а именно к распределению доходов бюджетов обеих стран. Украина имеет преимущественное право налогообложения доходов (прибыли) предприятий, доходов и имущества, расположенных на территории Украины (исходя из анализа целого ряда соглашений и конвенций об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений, заключенных правительством Украины). Таким образом положения конвенций

(соглашений) не затрагивают размера обычных поступлений в бюджет Украины от этих видов доходов, получаемых резидентами иностранного государства в Украине [91]. А вот освобождение от налогообложения зарубежного дохода требует от системы налогообложения Украины и другого государства определенной скоординированности, которая не всегда имеет место в случае отсутствия между ними соответствующего соглашения, но гарантируется в случае заключения последнего.

Итак, способы устранения международного двойного налогообложения находят свое воплощение в национальном законодательстве (одностороннее устранение двойного налогообложения), и проявляются в стремлении государства единолично (без вмешательства и без сотрудничества с другими государствами) урегулировать ситуацию по устранению двойного налогообложения. Но национальное законодательство способно лишь частично решить проблему международного двойного налогообложения. Многостороннее (двустороннее) устранение международного двойного налогообложения заключается в урегулировании аналогичной ситуации в сфере сотрудничества государств на международном уровне. Такое сотрудничество находит свое отражение в международных соглашениях и конвенциях об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на имущество и доходы и других международных налоговых соглашениях.

### **3.2 Методы устранения международного двойного налогообложения**

Международные налоговые соглашения, заключенные Украиной, своей целью имеют устранения любых возможных случаев двойного налогообложения, которые могут возникнуть между партнерами. Именно с такой целью международные налоговые соглашения предусматривают постепенное применение целого ряда правил и процедур.

В соответствии с Типовой моделью налоговой конвенции ОЭСР, Украина при заключении налоговых соглашений придерживается трехуровневой системы устранения двойного налогообложения [92].

На первом этапе устраняется международное двойное налогообложение, которое возникает из различий в правилах определения страны резидентства и источника дохода, которые применяются в странах-партнерах [93]. Для таких целей в договоры включаются статьи, устанавливающие исключительное право одной из договаривающихся сторон на обложение конкретного вида налога (ст. 2 Конвенции между Правительством Украины и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и предупреждении налоговых уклонений относительно налогов на доход и на имущество) [21].

На втором этапе устраняется международное двойное налогообложение, которое остается после разрешения коллизий между нормами, которые определяют резидентство и источник дохода. Такое устранение уже обеспечивается в определенной степени внутренним (национальным) законодательством каждого договаривающегося государства.

Именно поэтому налоговые соглашения предусматривают приведение внутренних норм каждого государства в этой сфере в соответствие друг другу или, реже, установлении на договорном уровне нового режима устранения двойного налогообложения [95].

С этой целью в соглашения об избежании двойного налогообложения включают статьи, которые непосредственно регулируют пути устранения

проблемы двойного налогообложения с помощью следующих методов: метод налогового кредита; метод налогового освобождения (метод освобождения иностранных налогов от налогообложения), метод налоговых зачетов (Приложение Б).

На третьем этапе устраняется двойное налогообложение, возникающее по причине существования различий в определении дохода, облагаемого налогом в договаривающихся государствах. Такое двойное налогообложение, как правило, возникает путем проведения акций, осуществляемых налоговыми органами в пределах их компетенции перераспределять в налоговых целях доходы налогоплательщиков [45]. Соответствующие права закреплены за налоговыми органами внутренним законодательством большинства государств и подтверждены в статьях соглашений о предпринимательской прибыли, процентах и роялти [98].

Как отмечалось выше, основными методами, которыми оперируют соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов являются: метод налогового освобождения, метод налогового кредита, метод налоговых зачетов, метод исчисления и метод налоговой скидки. Первый и второй методы проявляются в нескольких формах, поэтому их можно разделить на несколько видов.

*Метод налогового освобождения* заключается в том, что страна-экспортер капитала уступает право налогообложения иностранного дохода стране-источнику такого дохода. В таком случае в стране источника дохода обеспечивается равенство между местными и зарубежными инвесторами, в то время как для инвесторов страны-экспортера капитала сохраняется отличие налоговых режимов для внутренних и внешних инвестиций [100].

Выделяют положительное и отрицательное налоговое освобождение.

Положительный метод освобождения считается основным и заключается в том, что из базы соответствующего резидентского налога резиденту предоставляется право высчитывать ту долю объекта налогообложения, которая у него возникла рубежом. Например, общая сумма

прибыли (имущества) резидента государства составляет 100 единиц, из них 20 единиц он получил вне государства своего резидентства. Государство, в котором он получил эти 20 единиц, взыскало с него соответствующий налог. В соответствии с методом освобождения государство резидентства налогоплательщика взимает налог уже не из 100 единиц, а с 80 [105].

Принцип положительного освобождения может быть также применен с прогрессией и без прогрессии [102]. Разница этих видов заключается в том, что при освобождении с прогрессией часть объекта налогообложения, которая возникла не в пределах государства резидентства, не учитывается при исчислении налоговой базы, но учитывается при расчете ставки налога.

Следует отметить, что некоторые государства по отношению налога на прибыль дополнительно устанавливают так называемый метод негативного освобождения [63]. Он заключается в том, что при определении налоговых обязательств налогоплательщика перед государством его резидентства учитываются расходы, понесенные им в иностранных государствах. Метод негативного освобождения также имеет два вида - без прогрессии и с прогрессией [87].

При отрицательном освобождении без прогрессии расходы, которые налогоплательщик понес вне государства своего резидентства, могут быть учтены при исчислении ставки налога.

Очевидно, что методы и положительного, и отрицательного освобождения без прогрессии более выгодные для налогоплательщиков, чем методы освобождения с прогрессией.

Законодательство некоторых стран (например, Нидерландов) - предполагает так называемый глобальный метод освобождения (overall method) [105]. Его суть заключается в том, что резидент может вычесть расходы, понесенные им в одном государстве своего нерезидентства, с доходов, полученных в другом государстве нерезидентства, для определения своей иностранной прибыли.

*Метод налогового кредита* - дает право высчитать сумму налогов, уплаченных за границей из суммы налоговых обязанностей физического / юридического лица в юрисдикции государства его резидентства. Итак, суть этого метода заключается в том, что в государстве резидентства налогоплательщика для определения налоговой базы учитываются все части объекта налогообложения, возникшим, как и в государстве резидентства, так и за его пределами. Затем из суммы налога, исчисленного из всего объекта налогообложения, рассчитывается сумма налога, уплаченная за рубежом. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать сумму налога по данной части объекта налогообложения, подлежащей уплате в государстве резидентства по соответствующему объекту налогообложения, возникшему за рубежом.

Налоговые соглашения не устанавливают точные правила подсчета кредита по иностранному налогу. Налоговые соглашения неизбежно ссылаются на положения национального налогового законодательства государства резидентства по вопросам кредита по иностранному налогу. Этим они признают, что точный механизм очень сложный и значительно отличается в государствах, особенно в определении суммы, которая будет включена и отнята при подсчете дохода иностранного источника [26].

Именно такой метод устранения международного двойного налогообложения предусмотрен в большинстве конвенций и соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и предотвращении уклонения. Так, например, Конвенция между Правительством Украины и правительством Швеции об избежании двойного налогообложения доходов и предотвращении уклонения предусматривает в статье 22, что в Украине устранение двойного налогообложения будет осуществлено следующим образом: с учетом положений законодательства Украины, касающихся освобождения от налога, уплачиваемого за пределами Украины (не будут противоречить главным принципам этого пункта), на шведский налог, уплачиваемый по законодательству Швеции и согласно этой Конвенции прямо или путем



вычитания из прибыли, доходов или имущества, источником которых является Швеция, будет делаться скидка в виде кредита против любого которого украинского налога, исчисляемого по той же прибыли, дохода или имущества, в отношении которых исчисляется украинский налог [22].

Однако, при предоставлении налогового кредита существуют определенные ограничения: налоговый кредит может быть предоставлен только на сумму уплаченных за границей налогов, которая не превышает уровень налогообложения в государстве резидентства физического / юридического лица (обычный кредит) [68]. Например, Конвенция между Правительством Украины и Правительством Республики Молдова об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений в п. 2 статьи 23 предусматривает - вычеты в любом случае не должны превышать той части налога с дохода или имущества, как было подсчитано до предоставления вычета, что касается дохода или имущества, которые могут облагаться налогом в этом другом Государстве, в зависимости от обстоятельств [23]. Если налоговые ставки за рубежом выше, то переплата налогов не компенсируется, а налогоплательщик несет финансовые потери. В отличие от обычного кредита, метод полного кредита позволяет высчитывать всю сумму налога, уплаченную за рубежом, с суммы налогоплательщика [21]. Национальное законодательство Украины предусматривает метод обычного кредита для избежания двойного налогообложения прибыли юридических и физических лиц.

Метод налоговых зачетов заключается в том, что сумма налога, уплаченная в иностранной юрисдикции согласно принципу территориальности образования доходов иностранного физического / юридического лица, учитывается при исчислении налоговой базы (дохода или прибыли) в юрисдикции его резидентства [112].

*Метод исчисления* состоит в том, когда две страны договорились, что облагают доход, но при условии выравнивания до уровня налога в государстве с меньшим размером налога. Именно такой метод использован в Конвенции

между Кабинетом министров Украины и Правительством Туркменистана «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» [16].

*Метод налоговой скидки* рассматривает налог, уплаченный за рубежом, в качестве расходов, на которые уменьшается сумма доходов, подлежащих налогообложению [34].

Метод кредита и скидки очень похожи, хотя между ними существуют принципиальные различия относительно правовой природы: кредит уменьшает размер налога, подлежащего уплате, а скидка уменьшает объект налогообложения.

Данные методы являются основными, но применяются также снижение ставок налога для доходов из иностранных источников и различные виды налоговых льгот в виде инвестиционных кредитов, вычетов и резервов, которые не облагаются налогом. В конкретных сделках данные методы расписываются в статьях «Устранение двойного налогообложения». При согласовании стороны могут выбирать любой из методов в альтернативном порядке применять их различные комбинации. Стоит заметить, что чаще всего применяется метод налогового кредита, поскольку он значительно снижает возможности международного уклонения от уплаты налогов [115].

Поэтому в соглашения включают специальные нормы, обеспечивающие определенную коррекцию доходов в ответ на правомерные действия другой стороны. В Типовой конвенции ОЭСР такие нормы содержатся в статье о ассоциированных предприятиях, где устанавливается обязанность другой страны вносить поправки в определение доходов, которые облагаются в соответствии с коррекцией доходов, проводимой налоговыми органами страны-партнера. Однако такая совместная коррекция предусмотрена только для ассоциированных предприятий или компаний [76].

Для других случаев предусмотрен специальный порядок «решения по взаимному согласию» между компетентными органами (по договору), который распространяется не только на случаи двойного налогообложения, но

и на любые другие случаи налогообложения, произошедшие в расхождение с заключенным соглашением [64]. Таким образом, этот порядок является последним пунктом реализации во всем комплексе предусмотренных соглашением средств по устранению двойного налогообложения. Статьи «Процедура взаимного согласования» и «Недискриминация» (о недопущении налоговой дискриминации) со стороны налогоплательщика являются наиболее важными статьями соглашения, поскольку обеспечивают ему в конечном счете международную защиту от повторного или чрезмерного налогообложения в другой стране.

Таким образом, основной целью заключения налоговых соглашений является устранение международного двойного налогообложения. Реализация этой цели находит свое проявление в методах, которые непосредственно предусматриваются в конкретных статьях соглашения. Такими методами являются метод налогового освобождения, метод налогового кредита, метод налоговых зачетов, метод исчисления и метод налоговой скидки. Применение данных методов заключается в логическом и последовательном механизме, который обеспечивает защиту налогоплательщиков от чрезмерного налогового давления, а государственным налоговым органам дает возможность контролировать субъектов внешнеэкономической деятельности.

### **Выводы к Разделу 3**

На основе проведенного исследования в данном разделе можно сделать следующие выводы.

Проблема международного двойного налогообложения решается (устраняется) тремя способами. Первый способ заключается в том, что все страны должны принять один принцип налогообложения (распространение своей налоговой юрисдикции), что в действительности практически невозможно. Второй - принятие государством внутренних законодательных актов по урегулированию двойного налогообложения в одностороннем порядке (система налоговых зачетов и налоговых кредитов), поскольку

урегулирования на международном уровне осуществляется не со всеми государствами. Третий - заключения налоговых соглашений.

Одностороннее устранения международного двойного налогообложения, воплощается в национальном законодательстве государств.

Многостороннее (двустороннее) устранение международного двойного налогообложения, воплощается в международных налоговых соглашениях.

Основными методами, которыми оперируют соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов являются: метод налогового освобождения, метод налогового кредита, метод налоговых зачетов, метод исчисления и метод налоговой скидки. Метод налогового освобождения заключается в том, что страна-экспортер капитала уступает право налогообложения иностранного дохода стране-источнику такого дохода. Метод налогового кредита - дает право вычитать сумму налогов, уплаченных за границей из суммы налоговых обязательств физического / юридического лица в юрисдикции государства его резидентства. Метод налоговых зачетов заключается в том, что сумма налога, уплаченная в иностранной юрисдикции согласно принципу территориальности образования доходов иностранного физического / юридического лица, учитывается при исчислении налоговой базы (дохода или прибыли) в юрисдикции его резидентства. Метод исчисления состоит в том, когда две страны договорились, что облагают доход при условии выравнивания до уровня налога в государстве с меньшим размером налога. Метод налоговой скидки рассматривает налог, уплаченный за рубежом, в качестве расходов, на которые уменьшается сумма доходов, подлежащих налогообложению.

В действительности односторонний и двусторонний способы устранения международного двойного налогообложения применяются в их сочетании, а методы определяются по взаимному согласию договаривающихся государств.

## ВЫВОДЫ

Международное двойное налогообложение признано явлением негативным и не только со стороны налогоплательщиков, но также со стороны налоговых органов целого ряда государств. Поскольку оно приводит к чрезмерному налоговому обременению хозяйственной деятельности, а это создает серьезные трудности в развитии международного экономического сотрудничества.

Именно поэтому возникает необходимость как теоретического осмысления системных качеств современного налогового права, так и комплексного анализа таких понятий, используемых законодателем, как «двойное налогообложение», «устранение двойного налогообложения».

1. Особенности категории «международное двойное налогообложение» являются:

- идентичность субъектов налогообложения (налогоплательщиков);
- подчиненность этих субъектов или объектов налоговым юрисдикциям разных государств;
- идентичность объекта налогообложения (источников доходов и самих доходов);
- различия в правилах и методиках исчисления налогооблагаемого дохода в разных странах;
- одновременность налогообложения (в один и то же налоговый период).

Проанализировав особенности и правовую природу этого явления, можно определить международное двойное налогообложение как - неоднократное обложение объекта налогообложения (налоговой базы) и / или конкретного плательщика одним и тем же налогом (или подобным) за определенный налоговый период, возникающее вследствие несогласованности между государствами применения принципов распространения налоговой юрисдикции каждой из них.

2. При регулировании налоговых отношений на международном уровне, государства руководствуются определенными принципами и положениями, которые создают основу для обложения налогоплательщиков, чья деятельность выходит за пределы одного (национального) государства.

Таковыми руководящими принципами-принципами являются принцип территориальности и принцип резидентства. Характерной их особенностью является то, что они находятся в неразрывной связи и поэтому система налогообложения любого государства базируется на комбинации этих двух принципов, которые являются ключевым звеном при определении сферы распространения налоговой юрисдикции государства.

Принцип территориальности представляет собой руководящее положение, согласно которому государство облагает только те доходы (или другие объекты налогообложения), которые связаны с деятельностью, осуществляемой на его территории. Отсюда получается, что, если доходы получаются физическими или юридическими лицами этого государства за его пределами, то они не включаются в состав налогооблагаемых доходов.

Таким образом, государство вправе распространять свою налоговую юрисдикцию на нерезидента только в том случае, когда у него возникает объект налогообложения на территории этого государства. Но не следует забывать, что государства при определении критериев распространения своей налоговой юрисдикции используют наряду с принципом территориальности еще и другой принцип - резидентства.

Поэтому, опираясь на результаты исследования можно дать определение принципа резидентства как такового, что предполагает налоговую ответственность физического / юридического лица по месту нахождения его налогового домицилия. Согласно этому принципу все доходы хозяйствующего субъекта, полученные во всех юрисдикциях осуществления деятельности, облагаются государством, в котором физическое / юридическое лицо является резидентом.

3. Данный вопрос не остался и без внимания законодателя. Поэтому такие понятия как резидент, постоянное представительство нерезидентов в Украине нашли свое урегулирование на национальном (украинском) и международном уровне.

Международное соглашение по вопросам налогообложения представляет собой договор между государствами или иными субъектами международного права (которые имеют право выступать от имени государства), устанавливающий взаимные права и обязанности в сфере международных налоговых отношений. Вместе с тем следует подчеркнуть, что международные налоговые соглашения не создают новых налоговых законов, они лишь обеспечивают, если это получается, «мягкие» и надежные стыковки двух налоговых юрисдикций, двух национальных налоговых законодательств. Поэтому основное правило международных налоговых соглашений заключается в том, что они не могут дать каждой стране больше прав и преимуществ, чем это предусмотрено ее национальным законодательством. Таким образом, в разумном и справедливом решении международных налоговых противоречий заинтересованы все стороны и участники налоговых процедур: как налоговые органы и налогоплательщики, так и государства с их политико-социальными приоритетами и бюджетными проблемами.

4. Международные налоговые соглашения можно классифицировать, принимая в качестве критерия их содержание:

- акты, устанавливающие общие принципы налогообложения;
- собственно налоговые соглашения (среди которых выделяют: общие соглашения, ограниченные соглашения, соглашения о предоставлении административной помощи по налоговым вопросам)
- международные договоры, в которых наряду с другими решаются налоговые вопросы (сюда относятся соглашения об основах

взаимоотношений между двумя государствами; договоры о дипломатических и консульских отношениях между государствами; торговые договоры).

Образцом и юридической основой для заключения двусторонних и многосторонних соглашений и конвенций по налоговым вопросам в международной практике применяются две основные модели налоговых договоров: модель Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) и модель Организации Объединенных Наций (ООН).

5. Урегулировать проблему международного двойного налогообложения можно на основе трех способов. Первым из них является то, что все страны должны принять один принцип налогообложения (распространение своей налоговой юрисдикции), что в действительности практически невозможно. Следующим шагом является принятие государством внутренних законодательных актов по урегулированию двойного налогообложения в одностороннем порядке (система налоговых зачетов и налоговых кредитов), поскольку урегулирование на международном уровне существует не со всеми государствами. Окончательное урегулирование данной проблемы осуществляется путем заключения налоговых соглашений. В действительности применяются односторонний и двусторонний способы в их сочетании.

Основными методами, которыми оперируют соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов являются: метод налогового освобождения, метод налогового кредита, метод налоговых зачетов, метод исчисления и метод налоговой скидки. Метод налогового освобождения заключается в том, что страна-экспортер капитала уступает право налогообложения иностранного дохода стране-источнику такого дохода. Метод налогового кредита дает право высчитать сумму налогов, уплаченных за границей из суммы налоговых обязательств физического / юридического лица в юрисдикции государства его резидентства. Метод налоговых зачетов заключается в том, что сумма налога,



уплаченная в иностранной юрисдикции согласно принципу территориальности образования доходов иностранного физического / юридического лица, учитывается при исчислении налоговой базы (дохода или прибыли) в юрисдикции его резидентства. Метод исчисления состоит в том, что когда две страны договорились, что облагают доход при условии выравнивания до уровня налога в государстве с меньшим размером налога. Метод налоговой скидки рассматривает налог, уплаченный за рубежом, в качестве расходов, на которые уменьшается сумма доходов, подлежащих налогообложению. Эти методы используются в международных налоговых соглашениях с согласия договаривающихся государств (комбинированно или альтернативно).

Таким образом, на сегодняшний день говорить о завершенности и совершенстве системы и методов устранения двойного налогообложения на международном уровне нецелесообразно, учитывая разнообразие национальных налоговых законодательств и разные уровни развития экономических систем, однако это является веской причиной для поиска новых форм сотрудничества в налоговой сфере.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К., 1996.
2. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010, редакция 14.10.2020 г. URL: [https://www.elzvit.org.ua/docum/nalogoviy\\_kodeks.pdf](https://www.elzvit.org.ua/docum/nalogoviy_kodeks.pdf)
3. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40.
4. Закон України “Про систему оподаткування” (в редакції Закону № 77/97-ВР від 18.02.97 з наступними змінами та доповненнями) // Відомості Верховної ради України. – 1997. - № 16.
5. Закон України “Про державний кордон України” // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 2.– Ст. 5 (із змінами, внесеними згідно із Законами № 245/96-ВР від 18.06.96. – ВВР. – 1996. - № 37. - Ст.167; № 662-IV від 03.04.2003. – ВВР. – 2003. - № 27.).
6. Закон України від 22.05.97 “Про оподаткування прибутку підприємств” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - №36.
7. Закон України від 27.03.1991 “Про підприємства в Україні” // Відомості Верховної Ради України. – 1991. - №24.
8. Закон України “Про прийняття Четвертої поправки до Угоди Міжнародного валютного фонду // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 41.
9. Закон України “Про правонаступництво України” // Закони України. Офіційне видання. Т. 2.
10. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1996. - № 10.
11. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного

оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна (10.02.93) // Вісник податкової служби України. – 1996. - № 4.

12. Угода між Державною податковою адміністрацією України та Міністерством внутрішніх справ Литовської Республіки про співробітництво у сфері боротьби з податковими правопорушеннями // Офіційний Вісник України. - 2003. - №25.

13. Меморандум про взаєморозуміння та співробітництво між Державною податковою адміністрацією України і Службою фіскальної інформації розслідувань / Службою економічних розслідувань Нідерландів // Офіційний Вісник України 2003 - № 25.

14. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 19.06.98 р. // Вісник податкової служби України. – 1998. - № 12.

15. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарія про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень 06.04.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1994. - № 14.

16. Конвенція між Кабінетом міністрів України та Урядом Туркменістану про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та майно // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 3.

17. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Казахстан про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи 07.12.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 45.

18. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Фінляндія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 01.06.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. - № 21.

19. Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал. // Відомості Верховної Ради. – 2002. - № 23. Про набуття чинності Конвенції додатково див. Лист Державної податкової адміністрації № 1037/7/12-0117 ( v1037225-03 ) від 21.01.2003 р.

20. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 17-18.

21. Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно // Вісник податкової служби України. – 1998. - № 18.

22. Конвенція між Урядом України та урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1997. - № 2 .

23. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та попередження податкових ухилень // Вісник податкової служби України. – 1996. - № 10.

24. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Індонезія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи 16.11.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. - № 42.

25. Угода між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу 20.04.99 р. // Вісник податкової служби України. – 1999. - № 16.

26. Угода між Урядом України і Урядом Ісламської Республіки Іран про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових

ухилень стосовно податків на доход і майно // Вісник податкової служби України. – 2001. - № 47.

27. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно // Вісник податкової служби України. - 1998. - № 16.

28. Постанова КМУ від 12.09.1997 № 1014 “Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин.”// Офіційний вісник України. – 1997. – 38.23.09.

29. Лист ДПА від 13.12.1999 р. № 7104/6115-1116 // Вісник податкової служби України. – 2003. - № 6

30. Лист ДПА України від 13.12.1999р. № 7104/6/15-1116 // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 17-18.

31. Свод нормативных актов ЮНЕСКО. – М.. 1991.

32. Baker Ph. Double Taxation conventions and International Tax Law. L., 1994. – P. 360.

33. Ogley A. Principles of International Tax. A Multinational Perspective. L., 1996. – P. 221.

34. Бабурин С.Н. Территория государства: Правовые и геополитические проблемы. — М. : Изд-во Московского ун-та, 1997. — 480с.

35. Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: Дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Чернівецький державний університет ім. Юрія Федьковича. — Чернівці, 2000. — 224с.

36. Бантышев А. Ф., Васирина М. М. Закон о государственной границе Украины: Научно-практический комментарий / Академия Службы безопасности Украины. — К., 1997. — 77с.

37. Богун В.П. Правове регулювання розрахунків в іноземній валюті у зовнішньоекономічних відносинах: Дис... канд. юрид. наук: 12.00.04 / НАН України; Інститут економіко-правових досліджень. — Донецьк, 2001. — 209 арк.
38. Боровик С. Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна – запорука стабільності іноземних інвестицій. // Право України. – 2001. - № 4. – с.33-36
39. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. – 392с.
40. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Загальна частина. – Чернівці: Рута, 1995. – С.77.
41. Георгіца А.З. Міжнародне публічне право. Особлива частина. – Чернівці: ЧДУ, 1996.
42. Георгіца А.З. Сучасний парламентаризм: проблеми теорії та практики. – Чернівці: Рута, 1998. – 484с.
43. Гладун Ю. Оподаткування нерезидентів: дивідендів // Вісник податкової служби України. – 2000. - № 2. – С. 11-18.
44. Гладун Ю. Про заснування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2001. - № 10. – С.63.
45. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в Российской Федерации. Пути решения // Финансы, № 4. – 2000. – С.40.
46. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений: Учеб. пособие для студ. спец. "Мировая экономика и международные экономические отношения" вузов / Научный центр исследований экономической политики и бизнеса "Армита" - Минск : Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. — 368с.
47. Действующее международное право. В 3-х томах. Составители Ю.М. Колосов и Э.С. Кравчикова. Том 3. – М.: Издательство Московского независимого института международного права, 1999. – 832с.

48. Дернберг Л. Ричард. Международное налогообложение. Краткий курс. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – С. 375с.
49. Дмитриев В.Н. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения – для чего они нужны и как с ними работать // Налоговой вестник. – 1997. - № 12. – С. 57-62.
50. Доценко Н. Уникнення подвійного оподаткування // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. - № 6. – С.30-32.
51. Загряцков М. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. – 1929. - № 7.
52. Заєць А.П. Правова держава в кон тексті новітнього українського досвіду. - К.: Парламентське видавництво, 1999.
53. Зазвонова Л.А., Фомин Ф.Ф. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – К.: Издательство Европейского университета, 2003. – 265с.
54. Запольский С.В. Налогообложение как предмет правового регулирования. Проблемы совершенствования советского законодательства // Труды ВНИИСЗ.- М., 1987. - № 38.
55. Ісаханова Н.І. "Міжнародно-правове регулювання зовнішньоекономічних зв'язків України з державами-учасницями СНД": Дис... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Інститут міжнародних відносин Київського ун-ту ім. Тараса Шевченка. — К., 1999. — 193л.
56. Карпов В.В. Устранение двойного налогообложения. – М., 1997.
57. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М.: Международные отношения, 1983. – 243с.
58. Кашин В.А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. – 1997. - № 5. – С. 20-21.
59. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
60. Кетов А.Х. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения и использовании преимуществ территорий с льготным налоговым режимом. – М.: ИНИОН, 2001. – 16с.

61. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993.
62. Коментар до Конституції України / За ред. В.Ф. Опришко. – К., 1996. – 376с.
63. Коннов О.Ю. Международные соглашения в области налогообложения и практика получения налоговых освобождений в Российской Федерации // Налоговый вестник. – 1997. - № 12. – С.21-25.
64. Костенко Ю.О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. — Х., 2002. — 19с.
65. Кулик М. Про побудову несуперечливої моделі делімітації морських просторів у сучасному міжнародному праві // Право України. – 2001. - № 9. – С. 89-92.
66. Кучеров И.И. Международное налоговое право и его источники // Международное публичное и частное право. – 2001. - № 2. – 15-17.
67. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харьков: Легас, 2001. – С. 58, 81-82.
68. Лабутичев И.В. Условие недискриминации в международных договорах об устранении двойного налогообложения // Налоговой вестник. – 1998. - № 2. – С. 11-13.
69. Ларютина И.А. Двойное налогообложение юридических лиц // Хозяйство и право: прил. – М., 2001. – № 12. – С. 45-52.
70. Ларютина И.А. Международное налоговое право // Московский журнал международного права, 2001. - № 4. – С.100.
71. Латковська Т.А. Проблемы двойного налогообложения. – Международная научная конференция «Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства». – Черновцы, 22-24 сентября 2003 года //Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. Сборник научных докладов и сообщений. Выпуск 1. – Черновцы: Рута, 2003. – С 278-288.



72. Лисовский В.И. Правовое регулирование международных экономических отношений. – М., 1984.
73. Локатарева Е.В. Международное налогообложение и оффшорные центры / Ю.Г. Козак (ред.). — О. : АстроПринт, 1999. — 148с.
74. Лукашук И.И. Нормы международного права в правовой системе России. – М., 1997.
75. Лушникова М.В. Налоговое право (общая часть): Учебное пособие. – Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 1998.
76. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России: Учебник для вузов. – М.: БЕК, 2001. – 365с.
77. Международное право // Под ред. Г.И. Тункина. М.: Юрид. лит., 1994. С. 365.
78. Международное публичное право: Сб. док. – М., 1996. – Т. 1. – 570с.
79. Международных валютно-финансовых и кредитных отношений: Учеб. / Под ред. В.В. Круглова. – М., 1998. – 432с.
80. Міжнародне оподаткування. / Під ред. Ю.Г. Козака, В.М. Сліпи. – Київ, - 2003.
81. Мучник А.Г. Комментарий к Конституции Украины. Книга первая. - К.: Парламентское издательство, 2000.
82. Налоги и налогообложение. / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1998. – С. 458.
83. Налоги и налогообложение. Учебник для вузов. / Под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской. – СПб.: ПИТЕР, 2002. – 379с.
84. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В. Толкушкин и др. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ. - 1998. – 495с.
85. Налоговое право России: Учеб. для вузов / Под ред. Ю.А. Крохиной. – М.: Изд-во НОРМА, 2003.

86. Налоговое право. Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИНДФБК-ПРЕСС, 2000. – 357с.
87. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – 591с.
88. Налоговый кодекс Туркменистана // Министерство адалат Туркменистана. URL: <http://minjust.gov.tm/mcenter-single-ru/38>
89. Налогообложение внешнеэкономической деятельности // Налоговой вестник. – 1996. - № 5. – С. 57-77.
90. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России: Учебник для студ. экон. спец. вузов / Всероссийский заочный финансово-экономический ин-т. — М. : Финстатинформ, 1996. — 222с.
91. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні. / Під ред. М.Я. Азарова. – К.: “Дія”, - 2000.
92. Опришко В. Питання гармонізації законодавства України з міжнародним правом і національними правовими системами // Право України. – 1999. - № 8. – С. 12-16.
93. Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред. проф. М.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384с.
94. Падейский Н. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. – 1929. - № 11-12.
95. Падейский Н. Проблема обложения в международных торговых договорах // Вестник финансов. – 1927. - № 12.
96. Перов А.В. Международные налоговые соглашения Российской Федерации. М.: Перспектива, 1998.
97. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристь, 2000.
98. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – 635с.

99. Петраш І.Ю. Договори про уникнення подвійного оподаткування в системі права міжнародних договорів // Вісник Львівського університету. Серія: міжнародні відносини. – 2000. – Вип. 2. – С. 417-423.

100. Петраш І.Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.11 / НАН України; Інститут держави і права ім. В.М.Корецького. - К., 2003. — 16с.

101. Петраш І.Ю. Попередження податкових ухилень та боротьба із податковими правопорушеннями в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ: Збірник. – Львів: Львівський інститут внутрішніх справ при НАВС України, 2000. – № 2. – С. 87-96.

102. Петраш І.Ю. Система усунення подвійного оподаткування в міжнародних податкових договорах // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 9. – К.: Ін-т держави і права імені В.М. Корецького НАН України; Спілка юристів України, 2001. – С. 464-474.

103. Петраш І.Ю. Цілі, завдання та види міжнародних угод України про уникнення подвійного оподаткування // Актуальні проблеми міжнародних відносин: Збірник наукових праць, випуск 22 (частина І). – К.: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Інститут міжнародних відносин, 2000. – С. 129-137.

104. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М.: Изд-во «Олита», 2003. – 360с.

105. Ровинский Е.А., Черепяхин А.М. Международное регулирование двойного налогообложения // Советское государство и право. – 1976. - № 2.

106. Семенюта В.В., Семенюта Л.О. Норми міжнародного права в оподаткуванні юридичних осіб // Фінанси України. – 1999. - № 11. – С. 123-125.

107. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – 577с.

108. Тезисы докладов и выступлений на международной научной конференции "Двойное налогообложение: проблемы и пути решения", (13 марта 2000 г.) / Финансовая академия при Правительстве РФ; Международная налоговая ассоциация ; Академия экономических наук и предпринимательской деятельности. — М. : Финансовая академия, 2000. — 166с.

109. Тимошенко В.І. Правова держава (теоретико-історичне дослідження). - К.: Наук. думка, 1994. - С.72-74.

110. Толкушкин А. Международные соглашения об устранении двойного налогообложения // Международный бизнес России. – 1997. - № 1. – С. 10-14.

111. Толстопятенко Т.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 336с.

112. Ушаков Л.Д. Оффшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристь, 1999.

113. Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. – 1995. - № 5.

114. Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран. – СПб., 1996.

115. Фомина О.А. Конвенционные нормы в налоговом праве // Налоговой вестник. – 1995. - № 4. – С. 19-22.

116. Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права. В 2-х т. Пер. с нем. – Т. 1. – М.: Международные отношения, 1998. – 480с.; Т. 2 – М.: Международные отношения, 1998. – 512с.

117. Чиж В.И., Чернякова Т.М., Бондаренко О.В. Налоги и налогообложение в Украине: Учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов и техникумов. — Луганск, 1999. — 287с.

118. Шумилов В.М. Международное экономическое право. М.: ООО  
Издательско-консалтинговая компания «ДеКа». – 1999. – 400с.