

2. Большая Советская Энциклопедия: в 30 т. / [гл. ред. А.М. Прохоров]; изд. 3-е. – М.: Советская Энциклопедия, 1972. Т. 9. Евклид – Ибсен. – 1972. – 624 с.

3. Державне управління і менеджмент: [навч. посіб. у табл. і схемах] / Г.С. Одінцова, Г.І. Мостовий, О.Ю. Амосов [та ін.]; за заг. ред. Г.С. Одінцової. – Х.: ХарPIУАДУ, 2002. – 492 с.

4. Молодоженя М.С. Управління результативністю інноваційної діяльності підприємств торгівлі: Дис. канд. екон. наук за спец. 08.00.04. – Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / М.С. Молодоженя. – Київський національний торговельно-економічний університет, 2012. – 166 с.

5. Основы менеджмента / Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф.; пер. с англ. – М.: «Дело ЛТД», 1994. – 702 с.

6. Про Концепцію розвитку внутрішньої торгівлі України / Постанова КМУ від 20.12.97 № 1449 [Електрон. ресурс]: Режим доступу <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1058.1173.0>.

7. Скібіцька Л.І. Менеджмент: навч. посібник / Л.І. Скібіцька, О.М. Скібіцький. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 416 с.

8. Структурно-функціональне забезпечення діяльності територіальних органів влади / Н.М. Мельтохова, В.В. Корженко, Г.С. Одінцова та ін.]; за заг. ред. Н.М. Мельтохової. – Х.: Вид-во ХарPI НАДУ «Магістр», 2007. – 244 с.

9. Управління персонал-маркетингом: теорія та методологія / О.В. Сардак: дис... доктора екон. наук, спец. 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами. – Донецьк: Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського, 2012. – 408 с.

УДК 336.227.1

А.В. МАКСИМЕНКО,

к.е.н., доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту, Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана

## Роль міжнародних договорів у регулюванні подвійного оподаткування

*Досліджено генезу розвитку податкових угод. Уточнена роль міжнародних договорів у регулюванні подвійного оподаткування в контексті податкової гармонізації.*

**Ключові слова:** податки, подвійне оподаткування, податкові угоди.

А.В. МАКСИМЕНКО,

к.э.н., доцент кафедры международного учета и аудита, Киевский национальный экономический университет им. Вадима Гетьмана

## Роль международных договоров в регулировании двойного налогообложения

*Исследован генезис развития налоговых соглашений. Уточнена роль международных договоров в регулировании двойного налогообложения в контексте налоговой гармонизации.*

**Ключевые слова:** налоги, двойное налогообложение, налоговые соглашения.

A.V. MAKSYMENKO,

Ph.D. in economics, associate professor, Kyiv National Economic University named by Vadym Hetman

## The role of international agreements in the regulation of double taxation

*The genesis of tax treatie sare Investigated. The role of international agreements in the regulation of double tax ationin the context oft axharmoniz ationare specified.*

**Keywords:** taxes, doubletaxation, taxtreaties.

**Постановка проблеми.** Поглиблення і розширення процесів глобалізації у світовій економіці детермінує вдосконалення організаційного та правового механізму оподаткування. Це викликано потребою оптимізації податкового регулювання на основі отриманого досвіду і з урахуванням перспективних тенденцій. У числі потужних джерел нововведень і коректування правил оподаткування виступають зміни економічних умов, а також міжнародний вплив, диверсифікація форм і способів міжнародної економічної діяльності. Дані обставини вимагають проведення систематичного та комплексного вивчення ефективності нормативно-правового регулювання оподаткування, аналізу його відповідності рівню розвитку економіки і техніки здійснення оподатковуваних операцій. Ускладнення правового регулювання оподаткування призводить до необхідності введення в понятійний апарат нових категорій, актуалізації змісту вже прийнятих.

Водночас більшість держав дійшла висновку, що подвійне оподаткування є перешкодою для міжнародної торгівлі,

вільного руху капіталів і розвитку міжнародних ринків. Вирішення цього питання вбачається у розмежування повноважень державних органів і сфер впливу шляхом прийняття внутрішніх законодавчих актів, а також шляхом укладання міжнародних угод у галузі оподаткування.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Дослідженню сутності подвійного оподаткування присвячено багато робіт як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, зокрема В.Л. Андрущенка, Ю.С. Безбородова, О. Бекетова, К.Г. Борисова, П.–А. Брюше, Р.Р. Вахітова, Л.І. Вдовіченої, Г.М. Вельямінова, В.Г. Вишнякова, С.А. Войтовича, М.М. Гнатівського, Р.Л. Дернберга, Д. Карро, В.А. Кашина, О.В. Київець, О.Ю. Коннова, Б. Костерса, К.В. Кузнецова, Д.І. Кулеби, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, М.О. Лабоськіна, Л.Л. Лазебник, Ж.–П. Ландау, І.А. Ларютіної, М. Макінтайра, В. Маклоскі, В.І. Муравйова, Т.М. Нешатаєвої, В.Ф. Опришка, Н.О. Падейського, С.Г. Пепеляєва, І.Ю. Петраша, О.І. Погорлицького, Є.А. Ровінського, В.М. Слепця, Г.П. Толстопятенка, Л.Д. Тим–

ченка, Є.О. Шибяєвої та багатьох інших. У процесі закладення теоретичних і практичних основ оподаткування вітчизняні та зарубіжні вчені розробили ряд концептуальних підходів щодо подвійного оподаткування. Проте у монографіях та науковій літературі з даної проблеми недостатньо уваги приділяється науковому обґрунтуванню практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму співпраці з іншими державами у сфері оподаткування, в основному питанню подвійного оподаткування приділено увагу на рівні коментарів до законодавства про оподаткування іноземних організацій в Україні, в яких не приділяється увага економічному змісту системи оподаткування нерезидентів.

**Метою статті** є уточнення ролі міжнародних договорів у регулюванні подвійного оподаткування в контексті податкової гармонізації.

**Виклад основного матеріалу.** Звертаючись до історії розвитку міжнародних договорів з подвійного оподаткування, слід зазначити, що від початку їхнього існування вони укладалися лише між тісно пов'язаними державами. Однак одразу після Першої світової війни в Центральній Європі була розвинена величезна договірна мережа. Німеччина уклала свою першу угоду з подвійного оподаткування з Італією в 1925 році, в той час як Велика Британія і Сполучені Штати були менш активними. Єдиною всеосяжною британською угодою в період між двома світовими війнами була угода з Ірландією, укладена в 1922 році. США після часткової угоди з Францією в 1932 році і Канадою в 1936 році уклали свою першу комплексну угоду зі Швецією та Францією в 1939 році.

Зусилля Ліги Націй істотно сприяли асиміляції двосторонніх договорів, які існували на той момент, і розвитку єдиної моделі договорів. У 1921 році чотири експерти в галузі державних фінансів – Брюїнз (Rotterdam), Ейнауді (Турин), Селігман (Нью-Йорк) та Стемп (Лондон) – з фінансового комітету Ліги Націй підготували доповідь з питань подвійного оподаткування, яка в остаточному вигляді була представлена в 1923 році. Технічні експерти з семи європейських країн зібралися у 1922 для досягнення тієї ж мети. Після того як до опитування долучилися додаткові експерти, в 1926 і 1927 роках було укладено чотири типові договори, які були переглянуті і прийняті в 1928 році представниками 28 держав (деякі з яких були які не є членами Ліги Націй) на конференції, яку скликав генеральний секретар Ліги Націй.

Щоб сприяти подальшому прогресу, в 1928 році Радою Ліги Націй було створено Постійний комітет з оподаткування, який наступного року представив проекти двох конкуруючих типових договорів на заміну моделей 1928 року. Підкомітет, який у зв'язку з початком Другої світової війни складався в основному з представників латиноамериканських країн, в 1943 році презентував чорновий варіант моделі договору Мексики. До 1946 року Підкомітет завершив Лондонську модель договору. Цього разу індустріально розвинені держави вкотре взяли участь у засіданні, і, як наслідок, їхні погляди були представлені більш широко.

Зусилля Організації з європейського економічного співробітництва (далі – ОЄЕС) і її наступниці, Організації з економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), в напрямі розробки системи для уникнення подвійного оподаткування розпочалися тоді, коли підготовчі дослідження Ліги Націй

остаточно зупинилися. Комітет з фіскальних справ презентував серію моделей договірних статей у чотирьох проміжних звітах у період з 1956 по 1961 рік і короткий звіт у 1963 році, до якого були додані Типовий договір (далі – Модель ОЕСР) і офіційний коментар (далі – Коментар). Коментар інтерпретував Модель ОЕСР; там, де держави – члени ОЕСР не погоджувалися слідувати Конкретним рекомендаціям моделі, вони додавали свої застереження до Коментаря. Модель ОЕСР і Коментар стали предметом рекомендації Радою ОЕСР державам-членам відповідно до статті. Рада рекомендувала державам-членам продовжувати свої зусилля з укладання двосторонніх податкових угод.

У наступні роки модель ОЕСР і коментарі були переглянуті Податковим комітетом на основі практичного досвіду. В 1977 році Комітет опублікував новий звіт із частково переглянутою Моделлю та Коментарями, які були знову додані до рекомендацій. Зміни не вплинули на Модель настільки суттєво, як на Коментарі, які зазнали більш повної модифікації, і кількість застережень було збільшено.

Протилежна модель, яка за формою більше відповідала особливим інтересам країн, що розвиваються, була укладена в 1971 році країнами-членами Андської Групи – альянсом між Болівією, Чилі, Еквадором, Колумбією, Перу і з 1973 року – Венесуелою. Андська модель була розроблена як альтернатива моделі ОЕСР і підкреслює традиційні проблеми латиноамериканських країн, особливо принцип джерела. Він був призначений служити інтересам країн, що розвиваються, і став результатом більш ніж десятирічної підготовки групою експертів, призначених Економічною і соціальною радою Організації Об'єднаних Націй.

Міністерство фінансів США опублікувало свій власний типовий договір у 1976 році, який мав слугувати як основа для міжнародних переговорів з США. Оновлена Модель була опублікована в 1977 році, а в червні 1981 року було запропоновано проект для подальшого перегляду. Хоча «американська модель» підтримує деякі традиційні особливості договірної практики США, вона була покликана якомога більше адаптувати цю практику (імовірно, більше, ніж усі попередні договори) до типового договору, встановленого Моделлю ОЕСР. Податкові органи в інших країнах, як правило, не мають своїх власних типових договорів. На протипагу цьому їхні переговори відбуваються на основі Моделі ОЕСР, США або ООН, адже наразі найбільш поширеними моделями податкових договорів у світі є модель ОЕСР та США [О].

Щодо багатосторонніх договорів з питань оподаткування доходів і капіталу, то вони включають Генеральну угоду про фіскальну співпрацю від 29 січня 1971 року ОСАМ, дві угоди в межах компетенції Ради Економічної Взаємодопомоги (РЕВ) від 19 травня 1978 року і «Договір між Данією, Норвегією, Швецією, Фінляндією і Ісландією». Станом на сьогодні жодних спроб не було спрямовано на розвиток багатостороннього договору для ЄС (однак стаття 220 ЕЕС Угоди 43 зобов'язує члена держави ініціювати двосторонні переговори в обсязі, необхідному для забезпечення усунення подвійного оподаткування в межах Співтовариства).

Наразі більшість податкових експертів вважають подвійні угоди одним із найдієвіших інструментів уникнення подвійного оподаткування у світі, через що протягом останнього

десятиріччя спостерігається бурхливе зростання кількості укладених двосторонніх угод (див. рис.). Елімінація міжнародного юридичного подвійного оподаткування є можливою виключно в разі укладення між зацікавленими державами відповідних міжнародних податкових угод (конвенцій), при чому обов'язковою умовою угод є взаємне погодження юридичної інтерпретації фіскальних порушень.

Двосторонні угоди з уникнення подвійного оподаткування націлені на скорочення масштабів подвійного оподаткування та його ефекту на платників податків. Утім його ефективність залежить від спільних і дієвих інтерпретацій умов договору з боку обох сторін.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування іноді мають вигляд Конвенції з подвійного оподаткування. Всі вони мають більш-менш однаковий об'єкт та мету, та первинною річчю, яка їх пов'язує, є те, що вони націлені на уникнення подвійного оподаткування. У переважній більшості випадків ці угоди є двосторонніми (дуальними) за суттю. Також існують багатосторонні угоди, які біло укладено між країнами-членами, такі як Нордична конвенція (Nordic convention), і багатосторонні угоди між Карибськими країнами, але вони не є типовими. За міжнародним правом, податкові угоди накладають зобов'язання на держави, аби гарантувати, що ці угоди стануть частиною національного законодавства, і зазвичай вимагають ратифікації кожною державою-підписантом. Існують 2 шляхи, за допомогою яких держави інкорпорують ці угоди до складу національного законодавства. Ними є:

- підхід прямої дії (direct effect approach) – угоди автоматично інкорпорується в національне законодавство держави, якої стосується дана угода, без необхідності створення спеціальної законодавчої ініціативи;

- підхід непрямой дії – угоди вимагають обов'язкової законодавчої ініціативи всередині країни з тим, що включити їх до складу національного законодавства [O].

На підставі наведеного приходимо до висновків, що ці податкові договори мають подвійну роль. З одного боку, вони являють собою угоди між суверенними державами за міжнародним публічним правом і покликані вирішувати питання, пов'язані з податковою координацією та аспекти, що витікають з них. У той же час вони також стають частиною внутрішньо-

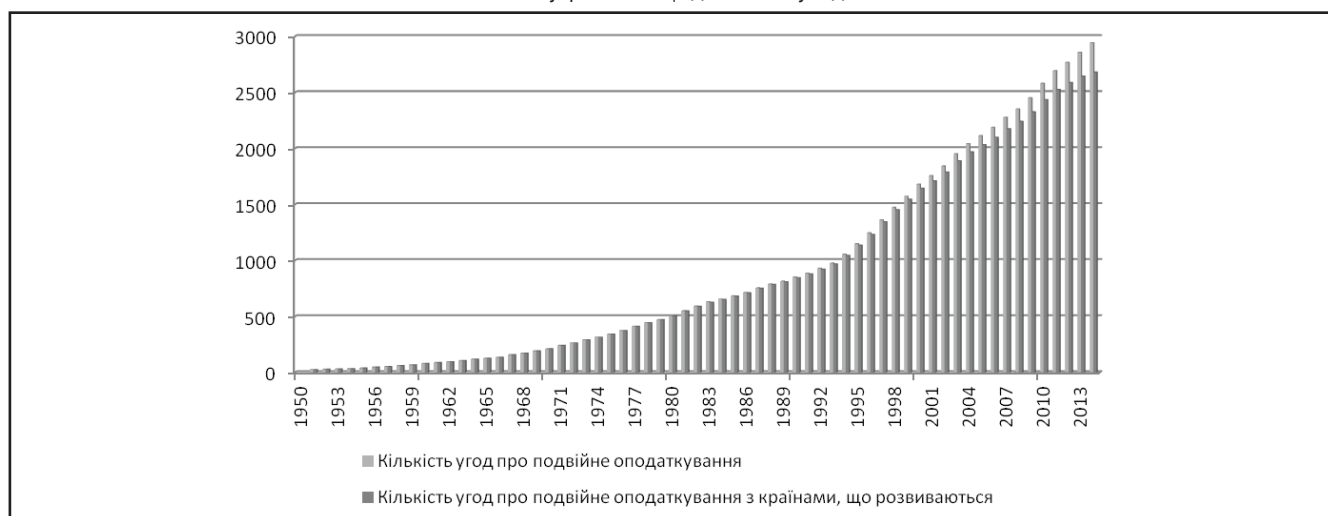
го законодавства договірних держав, після того як вони були включені в будь-який з двох способів, зазначених вище.

Відбувалися значні дискусії з приводу того, чи можуть податкові угоди накласти податкові зобов'язання і до внутрішнього законодавства. Загальний консенсус було знайдено в тому, що вони зменшують або усувають податкові зобов'язання, але не накладають додатковий податковий тягар відповідно до національного законодавства.

Аналізуючи зв'язок між угодами про усунення подвійного оподаткування та внутрішнім законодавством, слід зазначити, що міжнародні угоди користуються пріоритетним положенням. Податкові договори регулюються за принципом *pacta sunt servanda*, або сумлінного виконання. Стаття 27 Віденської конвенції говорить: «Сторона не може посилається на положення свого внутрішнього права як обґрунтування причини невиконання договору» [O]. Тож податкові угоди, як правило, перебивають внутрішнє законодавство і мають пріоритет над усіма наступними національними законами, які були прийняті після прийняття міжнародної угоди.

Головна мета угод про усунення подвійного оподаткування, як свідчить їхня назва, полягає у зниженні або усуненні подвійного оподаткування. Ця мета витікає з іншої основної мети – заохочення міжнародної торгівлі. Вважається, що подвійне оподаткування, або оподаткування з боку декількох країн, є одним з основних бар'єрів у міжнародній торгівлі. Такі двосторонні податкові угоди спрямовані на зниження податкового тягаря і отже сприяють міжнародній торгівлі і руху товарів, послуг і капіталу з однієї країни в іншу.

Бейкер [O] воліє розглядати цілі конвенцій з подвійного оподаткування з двох точок зору: уряду і платників податків. Країни намагаються поліпшити співробітництво на міжнародному рівні, аби боротися з ухиленням від сплати податків. Договори передбачають взаємодопомогу і обмін інформацією між договірними державами. Податкові договори також відновлюють певну визначеність у податковому режимі, визначаючи загальні та контроверсійні терміни, такі як «постійне представництво» та «резидентство». Ліквідація дискримінаційних податкових режимів та обмін податковими надходженнями є іншими цілями податкових угод.



**Кількість угод про уникнення подвійного оподаткування**

Джерело: UNCTAD stat [O].

Однак платник податків розглядає договір з іншої точки зору. За словами Бейкера [O], платник податків навряд чи буде вражений положеннями з ухилення від сплати податків і, ймовірно, буде заляканий положеннями щодо обміну інформацією між договірними державами. Тепер інформація, яку вони надають державам, де вони є резидентами, може бути легко доступною завдяки органам іншої держави, з яким податкові угоди були укладені податкові угоди. Таким чином, це може навіть схилити платника податків вдатися до різних небажаних заходів аби приховати важливу інформацію для власних інтересів.

Розглядаючи альтернативи двостороннім податковим угодам як шляхам уникнення подвійного оподаткування, слід зазначити, що в науковій літературі велися жваві дискусії щодо цілей та методів реалізації. Однак лише декілька авторів взялися оцінити їхній успіх у боротьбі зі згаданим явищем. Імовірно, відсутність достовірних даних є головною перешкодою. Тим не менш було проведено декілька досліджень, які дали досить несподіваний результат.

Деякі автори стверджують, що не обов'язково угоди з подвійного оподаткування необхідні для усунення подвійного оподаткування, а їхня відсутність не здатна поставити під загрозу транскордонні інвестиції. Автори Блоніген і Девіс [O] стверджують, що у них є емпіричні дані щодо договорів, які укладаються в країнах ОЕСР, які свідчать, що останнім часом укладені договори не мали позитивного впливу на прямі іноземні інвестиції.

Щоб зрозуміти, як працюють ці договори, необхідно отримати уявлення про те, чим відрізняється структура політики, яку могла б прийняти кожна країна з метою досягнення бажаної мети збільшення інвестицій і частки податкових надходжень. Країни поділяються на країни місцеперебування та країни, що приймають (Residence and Host countries), які своєю чергою поділяються на розвинені і ті, що розвиваються. Країна, що приймає, або та, що розвивається, в цілому прагне адмініструвати нижчі ставки оподаткування з іноземних інвестицій, щоб протистояти жорсткій міжнародній конкуренції. Т. Даган [O] зазначає, що зведення до мінімуму «податкового клину», яке він визначає як «втрати ефективності через стягнення податків», має бути метою держави, що приймає, таким чином, щоб вона змогла залучити більшу кількість іноземних інвестицій.

Під час вирішення, яку фіскальну схему слід затвердити, країна, що приймає, зазвичай враховує відповідну політику, прийнятну державою-резидентом. Це рішення базується на трьох критеріях, а саме того, що: держава перебування може дотримуватися схеми надання «звільнення» (exemption), «кредиту» (credit) або «вирахування» (deduction) по відношенню до іноземних інвестицій своїх резидентів. Якщо держава перебування «звільняє» дохід резидента, зароблений за кордоном, то приймаюча держава вирішує не стягувати жодних податків. У випадку «кредиту», який надає держава перебування, держава, що приймає, оподатковуватиме інвестиції за високими ставками або за максимальною став-

кою, яка превалює в державі перебування. У випадку «вирахування» рекомендується відмовитися від податку, оскільки «вирахування» не повністю виключити суму податку, яка була сплачена за кордоном.

Дивлячись з точки зору країни перебування, найбільш сприятлива політика заснована на аналогічних трьох механізмах, які можна виконати в односторонньому порядку для досягнення бажаних цілей. Це залежить від кількості національних інвестицій країни перебування і обсягу податкових надходжень, які вона має намір розділити.

Видно, що в кожному конкретному випадку односторонньої дії країн перебування та тих, що приймають, є достатніми для уникнення подвійного оподаткування. Суть диференціації між односторонніми діями і двосторонніми податковими угодами полягає в розподілі пропорційної частки податкових надходжень. Виглядає так, що податкові угоди діють упереджено по відношенню до країн перебування, оскільки допомагають їм отримати більшу частку податкових надходжень. Це досягається за рахунок зниження податкових ставок в приймаючій країні, а в деяких випадках, за рахунок обмеження юрисдикції до оподаткування певних видів доходів.

### Висновки

Підводячи підсумки, варто зазначити, що хоча двосторонні договори є дієвим шляхом подолання негативних наслідків подвійного оподаткування, вони не обов'язково гарантують абсолютне позбавлення від подвійного оподаткування в усіх випадках. Інколи його також можна досягнути шляхом односторонніх дій. Існують також інші політичні, економічні та соціальні фактори, які сприяють і заохочують укладення таких договорів, утім, неможна однозначно стверджувати, що вони є єдиним засобом, за допомогою якого можна боротися з цим явищем.

### Список використаних джерел

1. Analytical and historical review of international double taxation and tax evasion and avoidance. – [Електрон. джерело]. – Режим доступу: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/2STM\\_Taxation-EC18-2006-7-part1-R.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/2STM_Taxation-EC18-2006-7-part1-R.pdf)
2. UNCTADstat. Retrieved from <http://unctad.org/>
3. Paul L. Baker An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment. – Draft Version\_23 May 2012. – [Електрон. джерело]. – Режим доступу: [http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/events/seminars-workshops-conferences/conferences/peuk12/paul\\_l\\_baker\\_dtts\\_on\\_fdi\\_23\\_may\\_2012.pdf](http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/events/seminars-workshops-conferences/conferences/peuk12/paul_l_baker_dtts_on_fdi_23_may_2012.pdf)
4. Віденська конвенція «Про право міжнародних договорів» 23.05.69 [Електрон. джерело]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_118](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_118)
5. Blonigen B.A., Davies R.B. Do Bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment. National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper, No. 8834. Cambridge, MA: NBER. 2002.
6. Dagan T. The Tax Treaties Myth. New York University Journal of International Law and Politics, 2000, 32: 939–996.