

**АКАДЕМІЯ ПРАЦІ І СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН  
ФЕДЕРАЦІЇ ПРОФЕСІЙНИХ СПЛОК УКРАЇНИ**

**ДЕМ'ЯНЧУК Юрій Григорович**

УДК 347.73:336.227.1

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ УНИКНЕННЯ  
МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;  
інформаційне право

**Автореферат**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**Київ – 2011**

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Національному університеті «Острозька академія», м. Острог

**Науковий  
керівник-**

кандидат юридичних наук

**ФЕДОРЧУК Олег Миколайович,**

Державна податкова адміністрація в Хмельницькій області, заступник голови

**Офіційні  
опоненти:**

доктор юридичних наук, професор

**ПЕТКОВ Сергій Валерійович**

Класичний приватний університет, проректор з науково-педагогічної роботи та міжнародних зв'язків

заслужений юрист України,

кандидат юридичних наук

**РУСНАК Юрій Іванович,**

Київська міська кваліфікаційно-дисциплінарна комісія адвокатури, адвокат

Захист відбудеться 15 вересня 2011 року о 9-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.888.01 в Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України за адресою: 03680, м. Київ, вул. Велика окружна дорога, 3

З дисертацією можна ознайомитися у загальній бібліотеці Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України за адресою: 03680, м. Київ, вул. Велика окружна дорога, 3

Автореферат розіслано «09» серпня 2011 року

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**

**Е. Ф. Демський**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Податкові фактори в міжнародних відносинах набувають все більшої актуальності зважаючи на розвиток зовнішньоекономічної активності кожної держави, оскільки податки виступають універсальним важелем, за допомогою якого можливо впливати на міжнародну торгівлю, рух інвестицій, здійснення інших міждержавних взаємин. Виходячи із принципу податкового суверенітету, саме національним законодавством держави встановлюється система оподаткування резидентів та нерезидентів, що отримують доходи на території цієї держави. Таким чином, у випадку здійснення суб'єктом господарської діяльності на території кількох держав виникають обставини, при яких податок на прибуток чи дохід, майнові та інші види податків повинні сплачуватись в кількох державах відповідно до законодавства кожної з таких держав. Посилення фіскального навантаження на суб'єктів господарювання у кінцевому результаті призводить до стримування їх ділової активності, згортання господарської діяльності з подальшими негативними наслідками для бюджету, зайнятості населення тощо. А тому, явище подвійного оподаткування без сумніву є негативним у міжнародних відносинах.

На сьогодні більшість держав світу мають достатньо розвинуту законодавчу базу, що встановлює податкові режими для резидентів, які здійснюють діяльність за кордоном, та для нерезидентів, які діють в такій державі. Проте, відсутність концептуального наукового підґрунтя у правовому регулюванні породжує безсистемність, колізійність та неефективність як нормативної бази, так і організаційних засад під час спроб подолати негативні наслідки міжнародного подвійного оподаткування. Таким чином, важливість і необхідність теоретичного аналізу та обґрунтування практичних пропозицій у сфері уникнення міжнародного подвійного оподаткування не викликає сумнівів, особливо в сучасних умовах змін у податковому законодавстві України.

Розгляд проблеми міжнародного подвійного оподаткування та пошук оптимальних шляхів її розв'язання вже виступали об'єктом дослідження у юридичній науці. Зокрема, вказана проблема була часткового розглянута в праці І. Ю. Петраша «Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування» (Київ, 2003). Теоретичним підґрунтям для цього дисертаційного дослідження, окрім зазначеної роботи стали праці багатьох вітчизняних та іноземних вчених-юристів, зокрема: С. А. Баєва, О. С. Башняк, Ф. Бейкера, В.Т. Білоуса, К. Бланкарта, М. М. Богуславського, К. Вогеля, Л.К. Воронової, В. А. Дадалка, Р. Дернберга, Л. В. Жук, М. Д. Загряцкова, А. С. Захарова, С.В. Ківалова, В. В. Карпова, В. А. Кашина, А.Т. Ковальчука, А. Н. Козиріна, М. П. Кучерявенка, Л. Л. Лазебник, І. А. Ларютіної, П.В. Мельника, О. Мещерякової, О.І. Остапенка, Н. А. Падейського, С. Г. Пепеляєва, Дж. Пеппера, С.В. Петкова, А. І. Погорлецького, Т.О. Проценка, Л.А. Савченко, Є. Я. Сорокіної, С. Ф. Сутиріна, А. В. Толкушкіна, Г. П. Толстопятенко, А. А. Шакирянова, В.О. Шамрая, В.К. Шкарупи та ін.

З аналізу наукових робіт вищевказаних авторів вбачається, що окремі аспекти правового інституту міжнародного подвійного оподаткування в сучасній науці податкового права є недостатньо дослідженими, а розгляд питання комплексного механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування в Україні не було здійснено. Окрім того, важливість та значимість такого дослідження істотно підвищується в зв'язку із набранням чинності Податкового кодексу України та, відповідно, потребою сучасного аналізу питання усунення подвійного оподаткування.

Вищезазначене обумовлює необхідність комплексного теоретико-прикладного дослідження організаційно-правової системи усунення міжнародного подвійного оподаткування в Україні.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконане на кафедрі державно-правових дисциплін правничого факультету Національного

університету «Острозька Академія». Тема роботи безпосередньо пов'язана з розробкою науково-дослідної теми: «Проблеми державотворення та захисту прав людини в Україні» (номер державної реєстрації 0110U000890). Роботу виконано відповідно до Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2005–2010 роки, затверджених постановою загальних зборів відділень Академії правових наук України від 18.06.2005 року № 20/4-2.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертації полягає у тому, щоб на основі вивчених наукових праць, міжнародного досвіду, чинного законодавства України сформулювати нові пропозиції та рекомендації щодо удосконалення організаційно-правових засад уникнення подвійного оподаткування в Україні.

Реалізація поставленої мети зумовлює необхідність вирішення дисертантом таких завдань:

- проаналізувати стан правового дослідження проблеми подвійного оподаткування;
- визначити поняття та основні юридичні характеристики міжнародного подвійного оподаткування;
- обґрунтувати теоретичний механізм уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні;
- проаналізувати національне законодавство України як правову основу уникнення міжнародного подвійного оподаткування;
- дослідити систему міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування;
- проаналізувати елементи організаційної системи уникнення подвійного оподаткування;
- дослідити методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування;
- сформулювати рекомендації щодо удосконалення механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, які виникають в зв'язку із вирішенням питання міжнародного подвійного оподаткування особи в кількох податкових установах.

*Предметом дослідження* є організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні.

*Методи дослідження.* Методологічною основою дисертаційного дослідження є діалектичний метод пізнання, що виявилось, зокрема, у застосуванні окремих категорій діалектики (форма і зміст, структура та елемент тощо). В роботі також використано такі методи наукових досліджень: історико-правовий, формально-юридичний, порівняльно-правовий, статистичний, системно-структурний. Так, історико-правовий метод було використано автором при розгляді еволюції міжнародного податкового співробітництва з питань подвійного оподаткування (підрозділ 1.1 дисертації). Формально-юридичний метод застосовано під час аналізу змісту норм законодавства, що визначають організаційні засади уникнення подвійного оподаткування (підрозділи 2.3, 3.1, 3.2, 3.3 дисертації). Порівняльно-правовий метод дозволив дисертанту проаналізувати різні підходи щодо встановлення системи уникнення подвійного оподаткування як в законодавстві інших країн, так і в типових конвенціях про уникнення подвійного оподаткування (підрозділи 3.1, 3.2, 3.3 дисертації). Використання системно-структурного методу дозволило, зокрема, чітко визначити правові основи уникнення міжнародного подвійного оподаткування (підрозділи 2.1, 2.2 дисертації). В процесі дослідження використовувалися також інші загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в наукових положеннях, висновках та пропозиціях, що виносяться на захист:

*вперше:*

- обґрунтовано організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні, відповідно до яких правовою основою слід вважати нормативно-правові акти, які визначають спосіб уникнення подвійного оподаткування, а організаційною – систему встановлених заходів щодо розмежування податкових юрисдикцій держав при оподаткуванні доходів та майна;

– доведено, що двосторонній спосіб уникнення міжнародного подвійного оподаткування є практично єдиним ефективним правовим механізмом уникнення подвійного оподаткування, що полягає у використанні норм двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування в комплексі із нормами внутрішнього законодавства України;

– здійснено розмежування термінів «уникнення» та «усунення» подвійного оподаткування, які використовуються законодавством України; запропоновано при подоланні явища подвійного оподаткування використовувати термін «уникнення»;

– запропоновано визначення терміну «постійна база» як постійне місце діяльності (офіс, контора, майстерня), в якому здійснюється надання незалежних особистих послуг фізичною особою;

*удосконалено:*

– визначення міжнародного подвійного оподаткування, під яким запропоновано розглядати явище, за якого відбувається оподаткування одного і того ж об'єкта оподаткування у одного і того ж платника податку більш ніж один раз за один і той же період часу формування податкової бази у межах кількох податкових юрисдикцій тотожним або схожими за правовою природою податками;

*дістало подальшого розвитку:*

– питання про організаційний механізм уникнення міжнародного подвійного оподаткування, обґрунтовано необхідність поступової його реалізації при визначенні необмеженого та обмеженого податкового обов'язку та при застосуванні методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування;

– систематизація норм, які використовуються в правовому механізмі уникнення міжнародного подвійного оподаткування та запропоновано виділяти колізійні, матеріальні та технічні норми;

– класифікація міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування, відповідно до якої такі акти слід розподіляти на умовно-податкові, загально податкові, обмежено-податкові та загальні неподаткові угоди;

– питання застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування через визначення сфери договорів за колом осіб, визначення переліку податків, на який поширюється положення такої угоди та встановлення сфери територіальної дії договорів про уникнення подвійного оподаткування;

– положення про податковий доміціль як сукупність кваліфікуючих ознак, на підставі яких встановлюється статус резидента та необмежений податковий обов'язок;

– питання про постійне представництва юридичної особи в міжнародному оподаткуванні як визначення активної діяльності юридичної особи-нерезидента, в результаті якого держава отримує право встановлювати необмежений податковий обов'язок щодо такої діяльності;

– визначення закономірностей при застосуванні методу податкового кредиту, які полягають в тому, що якщо в державі-джерелі отримання доходу ставки податку є вищими від аналогічних у державі резиденства платника податку, то за таких умов неминучими є втрати бюджету при інвестиціях за кордон через неповне усунення подвійного оподаткування; в іншому ж випадку, тобто за умови більш високого рівня податку в державі резиденства, в односторонньому порядку будуть скасовані усі податкові преференції, які гарантовані резиденту в закордонній податковій юрисдикції.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості використання висновків та пропозицій дисертації у:

- правотворчій діяльності – для удосконалення положень чинного законодавства, що регулюють відносини, пов'язані уникненням подвійного оподаткування ( довідка про впровадження Головного управління економіки та інвестиційної політики Рівненської обласної

державної адміністрації №173/14-02 від 05.04.2011 р.);

- науково-дослідній сфері – в якості підґрунтя для подальшого дослідження проблеми міжнародного подвійного оподаткування та механізму її вирішення;

- правозастосовчій діяльності – шляхом застосування наданих рекомендацій і пропозицій у практичній діяльності податкової служби під час розгляду та вирішенні справ, пов'язаних із захистом прав та законних інтересів учасників податкових правовідносин (довідка про впровадження Державної податкової адміністрації в Рівненській області №1801/11-03 від 04.04.2011 р.);

- навчальному процесі – під час викладання дисципліни «Податкове право України» та спецкурсу «Оподаткування підприємницької діяльності», для підготовки відповідних навчальних і методичних посібників, навчально-методичних комплексів та підручників (довідка про впровадження Рівненського державного гуманітарного університету №118-2-17 від 04.04.2011 р.).

**Апробація результатів дослідження.** Результати дисертаційного дослідження обговорювались на засіданнях кафедри державно-правових дисциплін та міжкафедральному семінарі правничого факультету Національного університету «Острозька академія».

Основні положення дисертаційного дослідження оприлюднені на таких наукових конференціях:

XII Всеукраїнська науково-практична конференція «Формування правової держави: проблеми та перспективи» (09 квітня 2010 року, м. Тернопіль); II Всеукраїнська науково-практична конференція молодих вчених та студентів (29–30 квітня 2010 року, м. Ужгород); VII Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання реформування правової системи України» (4–5 червня 2010 року, м. Луцьк); Міжнародна наукова конференція «Дев'ять осінніх юридичних читань» (12–13 листопада 2010 року, м. Хмельницький).

**Публікації.** Основні результати наукового дослідження висвітлено в 9 наукових публікаціях, 5 з яких опубліковані у наукових фахових виданнях з юридичних наук, а також матеріалах доповідей на чотирьох науково-практичних конференціях.

**Структура дисертації.** Структура дисертації обумовлена логікою дослідження, метою і поставленими завданнями. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, кожен з яких містить по три підрозділи, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг дисертації складає 217 сторінок, з яких 24 сторінки займає список використаних джерел, що включає 217 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

**У Вступі** обґрунтовується актуальність теми дослідження, зазначається її зв'язок з науковими програмами, планами, темами, окреслюється мета, завдання, об'єкт, предмет та методологія дослідження, висвітлюється наукова новизна та практичне значення одержаних результатів, а також наводяться дані про апробацію результатів дисертації та публікації дисертанта за темою дисертації.

**Розділ 1. «Правова природа міжнародного подвійного оподаткування»** складається із трьох підрозділів, у яких визначено стан наукової розробки проблеми міжнародного подвійного оподаткування, проаналізовано поняття та ознаки такого явища, а також здійснено загальну характеристику системи уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні.

**В підрозділі 1.1. «Характеристика ступеня правового дослідження проблеми міжнародного подвійного оподаткування»** з метою комплексної оцінки ступеня наукової розробки зазначеної проблеми здійснено аналіз та визначено закономірності в еволюції понять та категорій, що використовуються при дослідженні явища подвійного оподаткування. В роботі встановлено, що при дослідженні явища міжнародного подвійного оподаткування використовуються наступні поняття: «міжнародне податкове право», «міжнародне

оподаткування», «міжнародне співробітництво з питань оподаткування», «міжнародна податкова конкуренція», які в комплексі із міжнародним подвійним оподаткуванням становлять предмет наукових досліджень.

Автором встановлено, що термін «міжнародне податкове право» використовується у правовому лексиконі, в першу чергу, для того, щоб окреслити сферу реалізації норм внутрішнього законодавства держави та міжнародних договорів про уникнення міжнародного подвійного оподаткування та створити певні межі прояву податкової юрисдикції держави у площині, що стосується інтересів кількох держав.

Разом з тим, в роботі висловлено критичні зауваження щодо можливості визнання в системі права такої окремої комплексної галузі права як міжнародне податкове право та підтримано і додатково обґрунтовано ідею про можливість використання вказаного поняття для ідентифікації певної сукупності правових норм, що призначені регулювати податкові правовідносини з іноземним елементом.

Міжнародне оподаткування – поняття, яке використовується для позначення суспільних відносин, пов'язаних із оподаткуванням державою іноземних осіб, що підпадають під її податкову юрисдикцію, зокрема іноземних фізичних та юридичних осіб, які тимчасово знаходяться на території відповідної держави. Окрім того, досліджуваний термін використовується для позначення процесу оподаткування доходів, отриманих резидентами за межами держави та додатково включає сукупність питань взаємодії між податковими органами різних держав, ефективного обміну інформацією, протидії міжнародному ухиленню від сплати податків та інші аспекти співробітництва держав у сфері оподаткування, які врегульовані двосторонніми та багатосторонніми договорами з податкових питань. Виходячи з таких позицій, дисертантом обґрунтовано необхідність використання терміну міжнародне оподаткування для дослідження податкових правовідносин з іноземним елементом.

При дослідженні явища міжнародної податкової конкуренції в контексті проблеми міжнародного подвійного оподаткування, визначено, що міжнародна податкова конкуренція в структурі міжнародного оподаткування вважається причиною виникнення подвійного оподаткування, з іншого боку таке явище є одним із причин процесу міжнародного співробітництва з питань оподаткування. Міжнародне податкове співробітництво – процес співпраці держав з метою усунення подвійного оподаткування попередження ухилення від сплати податків, обходу податків, а також досягнення інших цілей. Основою міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування є сукупність податкових прав держав, які вони реалізують як суб'єкти міжнародного права, а саме через укладення міжнародних договорів, спрямованих на усунення подвійного оподаткування.

**У підрозділі 1.2. «Міжнародне подвійне оподаткування: поняття та основні юридичні характеристики»** здійснено аналіз сутності досліджуваного явища. Розгляд правової природи явища подвійного оподаткування дозволив виявити в його структурі внутрішнє та зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування. Явище внутрішнього подвійного оподаткування виникає за умови, коли одна податкова юрисдикція на підставі актів національного законодавства встановлює для одного об'єкта оподаткування обов'язок сплати податку більше одного разу. Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування виникає в результаті зіткнення кількох самостійних податкових юрисдикцій, внаслідок чого проблема розмежування платника податку та визначення об'єкта оподаткування переходить за межі однієї держави.

Автором досліджено механізм формування явища міжнародного подвійного оподаткування, який передбачає два підходи держав при оподаткуванні доходів чи майна, що знаходяться на їх території. При визначенні сфери своїх податкових повноважень, деякі держави виходять або з принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їхній території, незалежно від того, у якій країні в дійсності цей дохід отриманий (необмежений податковий обов'язок). Відповідно до другого підходу (обмеженого податкового обов'язку платника податку) держава додержується

принципу джерела, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, чи має одержувач доходу місце проживання чи резиденцію в даній країні чи ні.

В роботі доведено, що правова конструкція явища міжнародного подвійного оподаткування потребує визначення системи принципів, на основі яких здійснюється розгляд та вирішення такої проблеми міжнародного оподаткування. Серед таких принципів: принцип суверенної рівності держави; принцип міжнародно-правового співробітництва щодо питань оподаткування; принцип недопущення подвійного оподаткування; принцип визначення податкової юрисдикції держави в залежності від резиденства чи територіальності; принцип податкової недискримінації.

Як встановлено в ході дослідження основними ознаками міжнародного подвійного оподаткування є: оподаткування ідентичного об'єкта податку; обкладення об'єкта оподаткування платника податку більш ніж один раз подібними чи аналогічними податками; здійснення оподаткування платника податку кількома самостійними податковими юрисдикціями.

В результаті дослідження правової природи міжнародного подвійного оподаткування автором запропоновано вважати міжнародним подвійним оподаткуванням явище, за якого відбувається оподаткування одного і того ж об'єкта оподаткування у одного і того ж платника податку більш ніж один раз за один і той же період часу формування податкової бази у межах кількох податкових юрисдикцій тотожним або схожими за правовою природою податками.

**Підрозділ 1.3. «Загальна характеристика системи уникнення міжнародного подвійного оподаткування»** присвячений визначенню загальних правових та організаційних засад уникнення міжнародного подвійного оподаткування. В роботі здійснено розмежування термінів «уникнення» та «усунення» подвійного оподаткування, які використовуються законодавством України та запропоновано при подоланні явища подвійного оподаткування використовувати термін «уникнення»

Встановлено, що правовими засадами такого уникнення міжнародного подвійного оподаткування є визначення способу (шляху) усунення подвійного оподаткування, організаційною складовою системи уникнення подвійного оподаткування є чіткий механізм уникнення досліджуваного явища, який встановлюється на основі визначених правил, тобто способу уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

Аналіз норм внутрішнього законодавства дозволив здійснити висновок про те, що при відсутності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування вирішення проблеми міжнародного подвійного оподаткування виключно на підставі норм національного законодавства є неможливим, оскільки норми Податкового кодексу України встановлюють обов'язкову умову застосування односторонніх правил усунення подвійного оподаткування – наявність міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Тому, автором обґрунтовано, що правовою основою системи усунення подвійного оподаткування є виключно двосторонній спосіб, що полягає у використанні норм двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, в комплексі із нормами внутрішнього законодавства України, зокрема ПК України.

В ході дослідження визначено трьохрівневий організаційний механізм усунення міжнародного подвійного оподаткування, відповідно до якого на першому етапі усувається подвійне оподаткування при визначенні статусу резидента чи нерезидента та при застосуванні правила «оподаткування біля джерела формування доходу». На другому етапі усувається подвійне оподаткування, що залишається з причин колізії між правилами резидентства і правилами джерела доходу (правила територіальності). На третьому етапі усувається подвійне оподаткування, що виникає з причин існування відмінностей у визначенні доходу, що оподатковується у країнах-партнерах.

**Розділ 2. «Правові основи побудови системи уникнення міжнародного подвійного**



оподаткування» містить три підрозділи.

У підрозділі 2.1. «Характеристика внутрішнього законодавства у сфері уникнення міжнародного подвійного оподаткування» здійснено аналіз норм внутрішнього законодавства України та встановлено, що норми чинного законодавства України, які регулюють податкові правовідносини з іноземним елементом (порядок оподаткування іноземних доходів резидентів та оподаткування доходів нерезидентів) є частиною правого механізму усунення міжнародного подвійного оподаткування. При цьому, переважну більшість таких норм становлять норми матеріального права, однак внутрішнє законодавство України також містить колізійні норми міжнародного оподаткування, які стосуються порядку визначення платника податку, а також технічні норми, які забезпечують процедуру уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

В результаті аналізу Податкового кодексу України визначено основні правові питання міжнародного подвійного оподаткування, які були врегульовані вказаним актом. По-перше, ПК України уніфікував більшість «загально-податкових» термінів, які застосовуються у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування (резиденти, нерезиденти, постійне представництво нерезидента, дохід із джерелом походження з України, дохід із джерелом походження за межами України, що очевидно, дозволить їх ідентичне застосування на практиці. По-друге, Податковий кодекс України передбачив спеціальну норму (ст. 13), яка встановлює порядок усунення міжнародного подвійного оподаткування та передбачає загальні підходи щодо оподаткування іноземних доходів юридичних та фізичних осіб. По-третє, Податковий кодекс України систематизував податкове законодавство, в результаті чого особлива частина ПК України передбачає правила оподаткування прибутку та доходу, які використовуються в системі усунення подвійного оподаткування. По-четверте, Податковий кодекс передбачив порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (ст. 103), який до прийняття ПК України було визначено на рівні підзаконного нормативно-правового акту.

Враховуючи конституційне тлумачення терміну законодавство та правила ст. 3 ПК України, обґрунтовано, що окрім норм ПК України до системи законодавства України, яка є правовою основою міжнародного оподаткування, необхідно відносити усі нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу та законів України, в тому числі підзаконні нормативно-правові акти Державної податкової служби України.

У підрозділі 2.2. «Загальна характеристика міжнародних договорів у системі уникнення міжнародного подвійного оподаткування» досліджено місце таких актів в системі уникнення міжнародного подвійного оподаткування, їх класифікацію, структуру, а також особливості інкорпорації міжнародного договору у внутрішнє законодавство.

Міжнародні акти у сфері подвійного оподаткування вважаються основним джерелом правових засад системи усунення подвійного оподаткування. Такі джерела формують зовнішній рівень усунення подвійного оподаткування, що склався в результаті міжнародного співробітництва держав у сфері подвійного оподаткування. Міждержавні податкові угоди займають особливе місце серед сукупності договорів, які стосуються міжнародної фінансової діяльності в сфері публічних фінансів, оскільки систематизують оподаткування суб'єктів міжнародної діяльності, усувають подвійне оподаткування та встановлюють основи міжнародного співробітництва з питань оподаткування.

Найбільш чисельною групою міжнародних актів у сфері подвійного оподаткування є двосторонні угоди (договори, конвенції), які стали об'єктом подальших класифікацій серед дослідників міжнародного оподаткування. Автором було проаналізовано систему двосторонніх договорів України відповідно до наступної системи: 1) умовно-податкові – угоди, в яких питання оподаткування врегульовано поряд з іншими питаннями, які не складають предмет податкового чи фінансового права; 2) загально-податкові – угоди, що присвячені загальним проблемам оподаткування, або так звані угоди про уникнення подвійного оподаткування; 3)

обмежено-податкові – акти, що регулюють оподаткування стосовно конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподаткування. При цьому, в роботі встановлено, що основною групою міжнародних актів є так звані, «власне податкові угоди» (загально-податкові), які встановлюють організаційну систему усунення міжнародного подвійного оподаткування.

В ході дослідження встановлено, що система загально-податкових договорів про уникнення подвійного оподаткування України була сформована на основі типових моделей конвенцій чи договорів про уникнення подвійного оподаткування, основними з яких є Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1977 року (в останній редакції 2003 року), Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1980 року, Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. Разом з тим, саме Типова конвенція ОЕСР покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розроблену Міністерством фінансів України.

В роботі запропоновано власний підхід до структури договору про уникнення подвійного оподаткування, який є ефективним з точки зору аналізу договору. Відповідно до цього договір про уникнення подвійного оподаткування складається із трьох груп норм: в першому блоці встановлюється сфера дії угоди; у другому – визначаються податкові режими; а в третьому – передбачаються методи та порядок виконання угоди про уникнення подвійного оподаткування.

**У підрозділі 2.3. «Особливості застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування в правовій системі України»** дисертантом було окремо досліджено питання застосування таких актів в податковій системі України, оскільки вірне тлумачення норм договору, які встановлюють сферу його застосування є визначальним для подальшого використання правових механізмів уникнення подвійного оподаткування та захисту прав та інтересів платників податків.

Дисертантом встановлено, що першим аспектом загальної сфери дії угоди є визначення осіб, до яких застосовуються договір про уникнення подвійного оподаткування. Ідентифікація кола осіб у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, що кожна договірною держава поширює власну юрисдикцію на осіб, які на підставі відповідних критеріїв є резидентами держави. Окрім того, до норм, що встановлюють вказаний аспект сфери застосування угоди необхідно також віднести норми про постійне представництво як основний критерій розмежування податкової юрисдикції між договірними країнами.

Другим моментом загальної сфери дії угод про уникнення подвійного оподаткування є визначення переліку податків, на який поширюється положення такої угоди. За загальним правилом, податкові конвенції поширюються в Україні: по-перше, на податок на прибуток підприємств; по-друге, на податок на доходи фізичних осіб. Спільним для більшості податкових угод України є положення, що конвенція застосовується також до будь-яких ідентичних або подібних за суттю податків, які стягує одна із договірних держав після дати підписання конвенції, які встановлені в доповнення або замість податків цієї договірної держави.

Встановлення сфери територіальної дії договорів про уникнення подвійного оподаткування, як третій аспект загального застосування відповідного акту, має відносно менше значення ніж визначення осіб та переліку податків, на яких поширюється договір. Разом з тим, вказівка на території дії договору про уникнення подвійного оподаткування може бути необхідною при встановленні джерела доходу або місцезнаходження оподаткованого майна. Однак, дисертантом доведено, що такий аспект застосування договору про уникнення подвійного оподаткування визначається, як правило, на підставі актів національного законодавства України. При цьому, сформована практика укладання податкових угод України йде шляхом включення у визначення договірних держав у географічному значенні не тільки державної території (сухопутної, водної, повітряної), але й будь-якої іншої території, у межах якої відповідно до міжнародного права та внутрішнього законодавства держава здійснює свої

права і юрисдикцію.

**Розділ 3. «Організаційні засади побудови системи уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні»** присвячений дослідженню організаційного механізму уникнення міжнародного подвійного оподаткування, здійснено аналіз його складових.

**У підрозділі 3.1. «Визначення правового статусу резидента та нерезидента як елемент системи уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні»** проаналізовано підстави виникнення необмеженого податкового обов'язку, який встановлюється для резидентів держави. На думку автора, чітке визначення критеріїв, які дають можливість застосувати для держави необмежений податковий обов'язок є одним із пріоритетних завдань державної політики у сфері оподаткування, яке повинно бути детально врегульоване як в актах національного законодавства, так і в положеннях міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. Для визнання особи, платника податків резидентом необхідно встановити наявність певних ознак – податкового доміцця.

Визначення резидентського статусу юридичних осіб полягає у кваліфікації обставин, що вказують на зв'язок між ступенем присутності платника податку в країні та отриманими в результаті такої присутності прибутком чи доходом. Порівняно із попередніми законодавчими редакціями, що визначали статус резидента для юридичних осіб, ПК України містить нововведення, які істотно розширили критерії податкового доміцця, оскільки норми ПК України містять лише один критерій для визнання юридичної особи резидентом: створення відповідно до законодавства України. Нормами чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачено додаткові критерії визначення статусу резидента для юридичних осіб: «місцезнаходження керівного органу», «місце корпоратизації», «місце розміщення фактичного керівного органу», наявність в даній юрисдикції «резиденції», тобто службового приміщення на правах власності або законного володіння. Саме тому одним із пріоритетних напрямів розвитку вітчизняного законодавства у досліджуваній сфері повинно стати детальне визначення кваліфікуючих ознак, на підставі яких встановлюються статус резидента, юридичної особи.

В роботі обґрунтовано, що інститут постійного представництва юридичної особи в міжнародному податковому праві є одним із дієвих механізмів врегулювання проблеми подвійного оподаткування. При цьому досліджуване поняття слід розуміти як визначення активної діяльності юридичної особи-нерезидента, в результаті якого держава отримує право встановлювати необмежений податковий обов'язок щодо такої діяльності. Саме тому, запропоновано для більш ефективного застосування інституту постійного представництва при укладенні договорів про уникнення подвійного оподаткування в сучасних вітчизняних економічних реаліях уповноваженим органам держави враховувати окремі норми Типової Конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування, зокрема щодо збільшення видів діяльності для встановлення статусу постійного представництва та корегування термінів здійснення монтажної чи будівельної діяльності. Разом з тим, розвиток інформаційних технологій та господарської діяльності в мережі Інтернет потребує нових механізмів визначення постійної діяльності нерезидентів в податковій юрисдикції України.

Другою групою платників податків, для яких встановлено особливі критерії визначення резидентського статусу є фізичні особи. Відповідно до ст. 162 ПК України платниками податку на доходи фізичних осіб є фізичні особи — резиденти, які отримують як доходи із джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи; фізичні особи-нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України. Пунктом 14.1.213 ст. 14 ПК України встановлено критерії резидентства фізичної особи, які загалом відтворюють норми договорів про уникнення подвійного оподаткування з цього питання.

**У підрозділі 3.2. «Правова характеристика правила «оподаткування біля джерела формування доходу» як елемент системи уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні»** здійснено розгляд правила про джерело формування доходу при застосуванні організаційного механізму уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

В роботі проаналізовано питання оподаткування прибутку юридичних осіб, який за загальним правилом оподатковується в державі резиденства такого платника, за умови, що господарська діяльність здійснюється без використання інституту постійного представництва. Єдиним видом доходу, щодо якого Типова конвенція ОЕСР 1977 року рекомендує оподаткування лише в державі місця розташування компанії, не поширюючи на неї принцип постійного представництва, є прибутки від морських і повітряних міжнародних перевезень. У цьому у випадку колізій між країною резидентства компанії і місцем її фактичного управління перевагу потрібно надавати останньому критерію. Це положення застосовується також до прибутку від участі в спільному підприємстві чи в міжнародній організації з експлуатації транспортних засобів.

В дисертації визначено, що усунення подвійного оподаткування дивідендів, процентів, роялті забезпечується в результаті дій за взаємною згодою держав–партнерів (є дуже мало угод, в яких би держава–джерело повністю відмовлялась від свого права оподатковувати ці доходи біля джерела). Бажаний результат забезпечується таким шляхом: держава–джерело зменшує ставку податку біля джерела, а держава резидентства одержувача доходу враховує отриману суму податку (у формі іноземного податкового кредиту чи інакше) у визначенні податкових зобов'язань власного резидента. Окрім того, в окремих випадках держави –партнери за податковими угодами домовляються про повну відміну податків біля джерела.

Система усунення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб передбачає поділ всіх активних доходів у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування на три великі групи. Першу групу складають доходи, отримані від незалежної особистої діяльності. До цієї групи належать доходи від надання професійних послуг, тобто незалежної наукової, літературної, артистичної, викладацької чи іншої діяльності. Другу групу складають доходи, отримані від роботи за наймом. До цієї групи включаються заробітна плата, платня та інші подібні типи винагород. Третю групу складають особливі види доходів, тобто доходи визначених категорій осіб, для яких міжнародними договорами встановлено особливі норми уникнення або зменшення подвійного оподаткування. До третьої групи включаються: гонорари директорів, доходи (включаючи пенсії), виплачувані з державних фондів або фондів адміністративно-територіальних утворень; пенсії, виплачувані з інших джерел; доходи працівників сфери мистецтв і спортсменів; винагороди, стипендії та інші платежі, отримувані викладачами, вченими, студентами і практикантами, тощо.

Встановлено, що доходи від «особистих послуг» як окрема група доходів фізичних осіб характеризуються спільним режимом оподаткування, визначеним у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування. Такий режим оподаткування побудований на основі принципів джерела отримання доходу та резидентства фізичної особи-вигодонабувача, при цьому перший принцип, за загальним правилом, є основним при оподаткуванні доходів від «особистих послуг» фізичної особи.

Визначення правил оподаткування доходів від «незалежних особистих послуг» в проекті Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна та запобігання ухиленню від сплати податку, що використовується Урядом України, повинно здійснюватися із врахуванням наступного: 1) деталізація терміну «постійна база» незалежної особистої діяльності; 2) виокремлення викладацької на науково-дослідної діяльності та встановлення для них окремого режиму оподаткування.

Встановлення системи усунення подвійного оподаткування доходів фізичної особи від «залежних особистих послуг» потребує одночасного вирішення договірними державами питання про уникнення подвійного оподаткування соціальними платежами, які не входять в сферу дії договору про уникнення подвійного оподаткування. Також, при укладенні чи зміні договорів про уникнення подвійного оподаткування потребує вирішення питання надання спеціального режиму оподаткування доходів від окремих видів за наймом, зокрема доходів журналістів та технічних спеціалістів будівельних чи монтажних майданчиків.

У підрозділі 3.3. «Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування» досліджено правову природу, класифікацію методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування та особливості їх застосування в організаційному механізмі уникнення подвійного оподаткування.

Автором обґрунтована позиція, відповідно до якої методи є складовою організаційно-правового механізму подолання явища міжнародного подвійного оподаткування, який врегульований як нормами двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, так і нормами актів національного законодавчого органу. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування є самостійним комплексним інститутом, який застосовується для повної ліквідації явища подвійного оподаткування після застосування інституту резиденства або інституту обмеженої податкової юрисдикції та спеціальних правил про звільнення від оподаткування окремих видів доходів.

Першим у системі методів уникнення подвійного оподаткування є метод податкових звільнень (метод податкових виключень), відповідно до якого платник податків має право виключити із податкової бази в країні резиденства окремі види доходів, отриманих за межами такої податкової юрисдикції. Такий метод передбачає передачу усіх прав на оподаткування відповідних доходів в державу-джерело отримання таких доходів. Для держави застосування методу податкових звільнень може мати принаймні такі наслідки: по-перше, метод податкового звільнення є способом добровільного самообмеження податкової юрисдикції у належних їй надходженнях; по-друге, стимулюючи зовнішньоекономічну діяльність резидентів за допомогою методу податкового звільнення, держава резиденства ставить таких осіб у більш вигідне становище порівняно із суб'єктами господарювання, які здійснюють господарську діяльність в межах держави, якщо у іншій договірній країні існує більш низький рівень податкового навантаження.

Другим у системі методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування є метод податкового кредиту, який передбачає зарахування податкових платежів, сплачених в державах-джерелах доходу, при розрахунку суми податкового зобов'язання за глобальними доходами в державі резиденства платника податку. Податковий кредит як метод уникнення подвійного оподаткування дозволяє державі реалізувати політику податкової нейтральності для експорту капіталу, оскільки податкові інструменти у цій ситуації призначені не впливати на вибір резидентом між можливостями інвестувати капітал за кордон чи використовувати його в межах відповідної податкової юрисдикції

Основними проблемами, які супроводжують процес застосування методу податкового кредиту є наступні: по-перше, застосування податкового кредиту вимагає співробітництва держав для перевірки достовірності поданої резидентом інформації про сплату податків за кордоном; по-друге, такий метод стримує господарську діяльність резидентів у державах із низьким рівнем оподаткування, оскільки кредит не впливає істотно на рівень глобального податкового зобов'язання – саме тому в таких умовах з точки зору інтересів платника податку більш доцільним є застосування методу податкового звільнення; по-третє, проблемою методу податкового кредиту при застосуванні його державою у співпраці з податковою юрисдикцією із високим рівнем оподаткування відповідних доходів є податкові втрати для бюджету.

Окрім методів податкового звільнення та податкового кредиту як базових при уникненні міжнародного подвійного оподаткування автором досліджено метод податкових заліків (податкових відрахувань), а також інші механізми, що застосовуються у міжнародній практиці.

## ВИСНОВКИ

1. Механізм формування вища міжнародного подвійного оподаткування передбачає, що при визначенні сфери своїх податкових повноважень, деякі держави виходять або з принципу резидентства, тобто оподатковують усі доходи суб'єктів, які мають місце проживання або резиденцію на їхній території, незалежно від того, у якій країні в дійсності цей дохід отриманий (необмежений податковий обов'язок). Відповідно до другого підходу (обмеженого податкового

обов'язку платника податку) держава додержується принципу джерела, тобто оподатковує будь-які доходи, отримані на її території, незалежно від того, чи має одержувач доходу місце проживання чи резиденцію в даній країні чи ні. Загалом при застосуванні правил необмеженого та обмеженого податкового обов'язку можливе виникнення наступних ситуацій: 1) коли дві держави накладають необмежений податковий обов'язок на одного й того ж суб'єкта; 2) коли даний суб'єкт підлягає в одній державі необмеженому податковому обов'язку, а в іншій державі він охоплений обмеженим податковим обов'язком; 3) коли закони двох держав стверджують, що даний дохід отриманий на їхній території, і накладають на суб'єкт, який одержав цей дохід, обмежений податковий обов'язок.

2. Аналіз норм внутрішнього законодавства дозволив здійснити висновок про те, що при відсутності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування вирішення проблеми міжнародного подвійного оподаткування виключно на підставі норм національного законодавства є неможливим, оскільки норми Податкового кодексу України встановлюють обов'язкову умову застосування односторонніх правил усунення подвійного оподаткування – наявність міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

3. Запропоновано власний підхід до структури договору про уникнення подвійного оподаткування, який є ефективним з точки зору аналізу договору. Відповідно до цього договір про уникнення подвійного оподаткування складається із трьох груп норм: в першому блоці встановлюється сфера дії угоди; у другому – визначаються податкові режими; а в третьому – передбачаються методи та порядок виконання угоди про уникнення подвійного оподаткування.

4. Порівняно із попередніми законодавчими редакціями, що визначали статус резидента для юридичних осіб, ПК України містить нововведення, які істотно розширили критерії податкового доміцця, оскільки норми ПК України містять лише один критерій для визнання юридичної особи резидентом: створення відповідно до законодавства України. Нормами чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування передбачено додаткові критерії визначення статусу резидента для юридичних осіб: «місцезнаходження керівного органу», «місце корпоратизації», «місце розміщення фактичного керівного органу».

5. Для більш ефективного застосування інституту постійного представництва при укладенні договорів про уникнення подвійного оподаткування в сучасних вітчизняних економічних реаліях уповноваженим органам держави варто враховувати окремі норми Типової Конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування, зокрема щодо збільшення видів діяльності для встановлення статусу постійного представництва та корегування термінів здійснення монтажної чи будівельної діяльності. Разом з тим, розвиток інформаційних технологій та господарської діяльності в мережі Інтернет потребує нових механізмів визначення постійної діяльності нерезидентів в податковій юрисдикції України.

6. Встановлено, що більшість угод про уникнення подвійного оподаткування для резидентів України передбачають метод обмеженого податкового кредиту. Однак, стосовно методів усунення подвійного оподаткування українських доходів резидентів договірних держав у системі укладених Україною угод можливо знайти абсолютно різні модифікації: виключно метод податкового кредиту; право на застосування податкових звільнень, окрім доходів від дивідендів, процентів та роялті; право на податковий кредит, та податкове звільнення стосовно доходів у вигляді дивідендів.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Демянчук Ю. Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування / Юрій Григорович Демянчук // Держава і право : збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2010. – Випуск 47. – С. 279–284.

2. Демянчук Ю. Г. Особливості визначення статусу резидента для юридичних осіб з метою застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування / Юрій

Григорович Демянчук // Вісник Львівського університету. Серія юридична. — 2010. — Випуск 51. — С. 126–132.

3. Демянчук Ю. Г. Особливості статусу постійного представництва в режимі міжнародного подвійного оподаткування / Юрій Григорович Демянчук // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична. Збірник наукових праць. — Львів : ЛьвДУВС, 2010. — Вип. 1. — С. 459–467.

4. Демянчук Ю. Г. Оподаткування особистих послуг фізичних осіб за міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування / Юрій Григорович Демянчук // Держава і право : Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. — К.: Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2010. — Випуск 49. — С. 247–253.

5. Демянчук Ю. Г. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування / Юрій Григорович Демянчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». — 2011. — № 1. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/e-journals/Choasp/2011\\_1/11dyhmpo.pdf](http://nbuv.gov.ua/e-journals/Choasp/2011_1/11dyhmpo.pdf).

6. Демянчук Ю. Г. Проблеми співвідношення шляхів уникнення подвійного оподаткування / Юрій Григорович Демянчук // Формування правової держави в Україні: проблеми і перспективи : Матеріали XII Всеукраїнської науково-практичної конференції 9 квітня 2010 року, м. Тернопіль. — Тернопіль, 2010. — С. 98–101.

7. Демянчук Ю. Г. Деякі аспекти визначення сфери дії міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування в Україні / Юрій Григорович Демянчук // Закарпатські правові читання. Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів 29–30 квітня 2010 року : у 2-х т. — Ужгород : ЗакДУ, 2010. — Т. 1. — С. 178–180.

8. Демянчук Ю. Г. Особливості оподаткування окремих доходів фізичних осіб за договорами про уникнення подвійного оподаткування / Юрій Григорович Демянчук // Актуальні питання реформування правової системи України : Збірник наукових статей за матеріалами VII Міжнародної науково-практичної конференції 4–5 червня 2010 року, м. Луцьк. — Луцьк: Волинська обласна друкарня, 2010. — С. 172–174.

9. Демянчук Ю. Г. Особливості оподаткування юридичних осіб в режимі уникнення міжнародного подвійного оподаткування / Юрій Григорович Демянчук // Актуальні проблеми юридичної науки : Збірник тез міжнародної наукової конференції «Дев'яті осінні юридичні читання» 12–13 листопада 2010 року, м. Хмельницький : у 4-х ч. — Хмельницький : Вид-во Хмельницького університету управління та права, 2010. — Частина друга. — С. 23–24.

## АНОТАЦІЇ

**Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні. — Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07: адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. — Академія праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. — Київ, 2011.

В дисертації досліджено правову природу явища міжнародного подвійного оподаткування, проаналізовано стан наукової розробки вказаної наукової проблеми, визначено поняття міжнародного подвійного оподаткування та його основні ознаки. Автором з власних позицій розроблено організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування. В роботі проаналізовано правові засади уникнення міжнародного оподаткування, зокрема досліджено акти внутрішнього законодавства, а також систему укладених Україною договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу, проведено їх класифікацію та визначено структуру таких договорів. Окрім того, здійснено аналіз окремих аспектів

застосування договорів про уникнення міжнародного подвійного оподаткування, зокрема досліджено питання їх дії в Україні. При розгляді організаційних засад уникнення міжнародного подвійного оподаткування автором досліджено організаційні засади уникнення подвійного оподаткування виходячи із черговості їх застосування. В роботі проаналізовано питання правового статусу резидента та нерезидента та правила «оподаткування біля джерела формування доходу» як елементів системи уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні, також визначено особливості методів уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

**Ключові слова:** міжнародне подвійне оподаткування, податковий доміціль, необмежений податковий обов'язок, обмежений податковий обов'язок, методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування.

**Демянчук Ю. Г. Организационно-правовые основы избежания международного двойного налогообложения в Украине. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07: административное право; финансовое право; информационное право. – Академия труда и социальных отношений Федерации профсоюзов Украины. – Киев, 2011.

В диссертации исследована правовая природа явления международного двойного налогообложения, проанализировано состояние научной разработки указанной проблемы. С целью комплексной оценки степени научной разработки проблемы двойного налогообложения осуществлен анализ и определены закономерности в эволюции понятий и категорий, используемых при исследовании явления двойного налогообложения. В работе установлено, что при исследовании явления международного двойного налогообложения используются следующие понятия: «международное налоговое право», «международное налогообложение», «международное сотрудничество по вопросам налогообложения», «международная налоговая конкуренция», которые в комплексе с международным двойным налогообложением составляют предмет научных исследований.

В работе определено понятие международного двойного налогообложения и его основные признаки. Доказано, что правовая конструкция явления международного двойного налогообложения требует определения системы принципов, на основе которых осуществляется рассмотрение и решение такой проблемы. Среди таких принципов: принцип суверенного равенства государства; принцип международно-правового сотрудничества по вопросам налогообложения; принцип недопущения двойного налогообложения; принцип определения налоговой юрисдикции государства в зависимости от резиденства или территориальности, принцип налоговой недискриминации.

В результате исследования правовой природы международного двойного налогообложения автором предложено считать международным двойным налогообложением явление, при котором происходит налогообложение одного и того же объекта налогообложения у одного и того же налогоплательщика более одного раза за один и тот же период времени формирования налоговой базы в пределах нескольких налоговых юрисдикций тождественным или схожими по правовой природе налогами. Автором с собственных позиций разработаны организационно-правовые основы избежания международного двойного налогообложения, согласно которым правовой основой следует считать нормативно-правовые акты, определяющие способ избежания двойного налогообложения, а организационной – систему установленных мер по разграничению налоговых юрисдикций государств при налогообложении доходов и имущества.

В работе проанализированы правовые основы избежания международного налогообложения, в частности исследованы акты внутреннего законодательства, а также система заключенных Украиной договоров об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, проведена их классификация и определена структура таких договоров. Предложен



собственный подход к структуре договора об избежании двойного налогообложения, который является эффективным с точки зрения анализа договора. Согласно этому подходу договор об избежании двойного налогообложения состоит из трех групп норм: в первом блоке устанавливается сфера действия соглашения, во втором - определяются налоговые режимы, а в третьем - предусматриваются методы и порядок выполнения соглашения об избежании двойного налогообложения. Кроме того, осуществлен анализ отдельных аспектов применения договоров об избежании международного двойного налогообложения, в частности исследованы вопросы их действия в Украине.

При рассмотрении организационных основ избежания международного двойного налогообложения автором исследованы организационные основы избежания двойного налогообложения исходя из очередности их применения. Проанализированы основания возникновения неограниченного налогового обязательства, который устанавливается для резидентов государства. Четкое определение критериев, позволяющих применить для государства неограниченное налоговое обязательство является одной из приоритетных задач государственной политики в сфере налогообложения, которая должна быть детально урегулирована как в актах национального законодательства, так и в положениях международных соглашений об избежании двойного налогообложения. Для признания лица, налогоплательщика резидентом необходимо установить наличие определенных признаков – налогового domiciliа.

Осуществлено рассмотрение правила об источнике формирования дохода при применении организационного механизма избежания международного двойного налогообложения, а также определены особенности методов избежания международного двойного налогообложения.

**Ключевые слова:** международное двойное налогообложение, налоговый domiciliй, неограниченная налоговая обязанность, ограниченная налоговая обязанность, методы избежания международного двойного налогообложения.

### **Demyanchyk J. G. Organizational-legislative principles of avoiding international double taxation in Ukraine. – Manuscript**

Dissertation on competition of scientific degree of candidate of legal science on specialty: 12.00.07 - administrative law and the process; financial law; informational law. – The Academy of Labour and social relations of the Federation of trade unions of Ukraine. – Kyiv, 2011.

In the dissertation, it has been focused on the legal nature of the notion of international double taxation, analyzed the state of scientific development of the pointed scientific problem, and it has been determined the notion of the international double taxation with its main features. The author has worked out the organizational-legislative principles of avoiding international double taxation on his own position. The author has analyzed legislative principles of avoiding international double taxation, investigated the acts of the domestic legislation in particular, and the system of agreements of the avoidance double taxation of income and capital that was concluded by Ukraine, qualified and defined the structure of the agreements that was mentioned. Besides, there have been analyzed certain aspects of the application of agreements concerning avoiding international double taxation, and its functioning in Ukraine. The author has revealed organizational principles of avoiding double taxation paying attention to the sequence of its usage; analyzed the question of the legislative status of the resident and non-resident, and the rule «taxation on the basis of forming income», which are the parts of the system of avoiding international double taxation in Ukraine; determined the methodological peculiarities of avoiding international double taxation.

**Key words:** international double taxation, taxing decree, unlimited taxing bond, limited taxing bond, the methods of avoiding international double taxation.

