

doi:

УДК 658.1

В. В. Ходзицька

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, valentinakneu@yahoo.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2734-763X>

**УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ:
СВІТОВІ ТЕНДЕНЦІЇ**

Анотація. У статті досліджено розвиток понятійно-термінологічного апарату нормативно-правового забезпечення формування групами підприємств інформації про розподіл доходу, економічної діяльності й податків, що сплачуються в різних країнах. Обґрунтовано, що з появою в економічній практиці намірів імплементації міжнародних ініціатив щодо уникнення подвійного оподаткування, питання його уникнення між країнами стало предметом активних наукових пошуків. Зазначено, що розуміння необхідності міжнародного зближення в податковій сфері досягається шляхом упровадження спільно розроблених стандартів діяльності, тісної співпраці податкових органів та поступової уніфікації податкових інструментів. Проведено оцінку понятійно-термінологічного апарату категорії "подвійне оподаткування". Наголошено, що зовнішнє подвійне оподаткування, на відміну від внутрішнього, може усуватися державами як самостійно, так і через об'єднання їхніх зусиль. Укладення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування прийнято вважати основним способом запобігання випадкам зовнішнього (міжнародного) подвійного оподаткування.

Ключові слова: податкова сфера, подвійне оподаткування, усунення зовнішнього подвійного оподаткування, глобалізація фінансового сектору, серія модельних податкових конвенцій, транснаціональні корпорації.

Рис. 1. Табл. 1. Лист. 33.

Valentyna Khodzitskaya

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, valentinakneu@yahoo.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2734-763X>

**AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION OF INCOME:
WORLD TENDENCIES**

Abstract. The article studies the development of the conceptual and terminological apparatus of the regulatory support for the formation by the groups of enterprises of the information on the distribution of income, economic activity, and paid taxes in different countries. It is substantiated that with the emergence in economic practice of intentions to implement international initiatives regarding the avoidance of double taxation, the issue of avoiding it between countries has become the subject of active scientific research. It is noted that understanding of international rapprochement in the tax sphere is achieved through the introduction of jointly developed standards of activity, close cooperation of tax authorities and the gradual unification of tax instruments. The assessment of the conceptual and terminological apparatus of the category "double taxation" is carried out. It is highlighted that external double taxation, unlike internal, can be eliminated by states both independently and through the pooling of their efforts. Entering into international agreements on avoidance of double taxation (Double Taxation

Treaties) is considered to be the main way to prevent cases of external (international) double taxation. The article describes the evolution of historical tendencies of avoidance of double legislation, investigating the features of taxation in different countries. It is noted that in international practice two basic models of tax agreements are used: the OECD model and the UNO model. They are a standard and legal basis for entering into bilateral and multilateral contracts. Special attention is paid to three multilateral methods of the removal of double legislation. The article also investigates the modern regulatory and legal framework of Ukraine for the avoidance of double taxation.

Keywords: tax sphere, double taxation, removal of external double taxation, globalization of financial sector, series of model tax conventions, multinational corporations.

JEL classification: D79, G30, G39.

В. В. Ходзицкая

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ: МИРОВЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

Аннотация. В статье исследовано развитие понятийно-терминологического аппарата нормативно-правового обеспечения формирования группами предприятий информации о распределении дохода, экономической деятельности и налогов, уплачиваемых в разных странах. Обосновано, что с появлением в экономической практике намерений имплементации международных инициатив по избежанию двойного налогообложения, вопрос его избежания между странами стал предметом активных научных поисков. Отмечено, что понимание необходимости международного сближения в налоговой сфере достигается путем внедрения совместно разработанных стандартов деятельности, тесного сотрудничества налоговых органов и постепенной унификации налоговых инструментов. Проведена оценка понятийно-терминологического аппарата категории "двойное налогообложение". Подчеркнуто, что внешнее двойное налогообложение, в отличие от внутреннего, может устраняться государствами как самостоятельно, так и посредством объединения их усилий. Заключение международных договоров об избежании двойного налогообложения принято считать основным способом предотвращения случаев внешнего (международного) двойного налогообложения.

Ключевые слова: налоговая сфера, двойное налогообложение, устранение внешнего двойного налогообложения, глобализация финансового сектора, серия модельных налоговых конвенций, транснациональные корпорации.

В умовах посилення глобалізаційних процесів у світовому економічному просторі помітно зросла роль міждержавної координації податкової політики, адже інтернаціоналізація транснаціональних корпорацій (ТНК) значно ускладнила управління та забезпечення ефективності і справедливості систем оподаткування.

ТНК є головними суб'єктами міжнародної економічної діяльності, тому, для того щоб втримати їх на місцевих ринках і привабити нові, уряди країн світу намагаються розробити оптимальні податкові стратегії. Підвищення прозорості в процесі обміну податковою інформацією є основною тенденцією у сфері міжнародного співробітництва з питань оподаткування.

В умовах сьогодення добробут країн, незалежно від рівня їх економічного розвитку, часто залежить від обсягу інвестицій у національну економіку. Саме тому в запобіганні подвійному оподаткуванню доходів (прибутків) і майна зацікавлені не тільки платники податку, а й самі уряди. Подвійне оподаткування стримує економічну діяльність, спричиняє зростання цін на товари й послуги, збільшує податкове навантаження на юридичних і фізичних осіб, а також порушує принцип податкової справедливості. Міжнародне зближення в податковій сфері відбувається шляхом упровадження спільно вироблених стандартів діяльності, тісної співпраці податкових органів та поступової уніфікації податкових інструментів.

Кожна країна має певні особливості оподаткування доходів громадян, різні рівень розвитку й податкове навантаження, тож розширення міжнародного співробітництва сприяє вирішенню питань, пов'язаних із подвійним оподаткуванням. Отже, постає потреба в ґрунтовнішому вивченні проблеми подвійного оподаткування та її усуненні.

Метою статті є аналіз світових тенденцій і основних положень нормативно-правових актів України, що регулюють діяльність держави у сфері уникнення подвійного оподаткування.

Організаційно-правовий механізм уникнення явища міжнародного подвійного оподаткування є предметом дослідження багатьох науковців. Способи та методи уникнення подвійного оподаткування (*double taxation treaties*) розглядаються в працях таких учених, як Г. Груберт, котрий оцінює пропозиції щодо реформи оподаткування транскордонних доходів [1, с. 18–20], Е. Віззер, який досліджує питання міжнародного співробітництва, зокрема відносин, пов'язаних із міжнародним подвійним оподаткуванням, а також відносин із приводу ухилення від сплати податків [2, с. 9–13], Р. А. Дернберг, що робить акцент на законодавстві США про міжнародне оподаткування та міжнародні договори цієї країни про податок на прибуток [3, с. 22–25], Дж. Пеппер, котрий дослідив діяльність компаній у різних сферах бізнесу, механізми управління податками й фінансові схеми [4, с. 152–160].

Детальний аналіз і дослідження норм Податкового кодексу України в частині регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування провели А. І. Вдовічена, І. Ю. Думанська, Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, Ю. В. Сибірянська [5–8]. Договори України про уникнення подвійного оподаткування у вітчизняній доктрині права розглядали Ю. Г. Дем'янчук, О. В. Лепетюк, В. М. Михалчич, П. О. Селезень [9–13].

Так, Ю. Г. Дем'янчук у своїй праці аналізує поняття та основні ознаки подвійного оподаткування в правовому полі, а також наголошує на визначальній ролі міжнародного співробітництва в аспекті усунення проблеми подвійного оподаткування [9]. На думку І. Ю. Думанської, головну роль у розв'язанні проблеми подвійного оподаткування відіграє Податковий кодекс України; вона підкреслює важливість дотримання норм і правил саме

на національному рівні, оскільки це сприятиме ефективнішому міжнародному співробітництву [6].

У своїй дисертаційній роботі П. О. Селезень окреслив закономірності й тенденції розвитку міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування, охарактеризував практику договірного співробітництва країн із питань оподаткування та перспективи її розвитку на прикладі типових конвенцій ООН і ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна; виконав порівняльно-правовий аналіз договорів України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна як найпоширенішого виду міжнародних податкових договорів; розробив рекомендації з удосконалення міжнародно-правової практики співпраці України з іншими державами у сфері оподаткування [13].

В. М. Михалчич систематизував нормативно-правовий матеріал та практику застосування правил, методів і механізму уникнення зовнішнього подвійного оподаткування, визначив порядок його врегулювання, а також зовнішнього подвійного оподаткування в Україні відповідно до національного законодавства та міжнародних конвенцій; окреслив шляхи оптимізації правового регулювання уникнення зовнішнього подвійного оподаткування в Україні з урахуванням сучасних світових тенденцій; надав пропозиції щодо вдосконалення чинного національного законодавства, пов'язаного з уникненням подвійного оподаткування й забезпеченням співробітництва фіскальних органів України та інших країн у боротьбі з ухиленням від сплати податків на міждержавному рівні [12].

О. В. Лепетюк у своїй дисертаційній роботі охарактеризував правові засади співпраці нашої держави з ЄС у сфері прямого оподаткування; визначив спільне й відмінне в договорах України про уникнення подвійного оподаткування з країнами – членами ЄС на прикладі норм про оподаткування роялті; розробив пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення механізму імплементації в нашій державі норм договорів про уникнення подвійного оподаткування з країнами-членами; визначив ступінь гармонізації вітчизняного законодавства щодо прямого оподаткування з вимогами ЄС на прикладі Податкового кодексу України [11].

Зовнішнє подвійне оподаткування, на відміну від внутрішнього, може усуватися державами як самостійно, так і шляхом об'єднання їхніх зусиль, тобто через укладення міжнародних договорів. Останнє вважається основним способом запобігання випадкам зовнішнього (міжнародного) подвійного оподаткування. Однією з перших міжнародних угод у податковій сфері, спрямованою на розв'язання проблеми подвійного оподаткування, стала угода між Францією та Бельгією 1843 р. щодо співпраці податкових служб обох країн із питань оподаткування успадкованого майна громадян, отриманого з-за кордону [14, с. 120].

Згодом, на початку ХХ ст., коли податки на прибуток корпорацій стали невід'ємною частиною національних податкових систем, з'явилися конвенції щодо запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню доходів і

капіталів громадян та компаній. Перші податкові конвенції, покликані запобігти подвійному оподаткуванню доходів, були укладені між європейськими державами на початку XX ст. Конвенції про подвійне оподаткування слугують інструментом підключення економік країн-контрагентів та відіграють важливу роль у підтримці економічного зростання цих країн. Однією з основних причин укладання податкових угод є спроба уникнути міжнародного подвійного оподаткування, адже кожна держава застосовує повну владу у сфері прямого оподаткування на своїй території.

Після Першої світової війни кількість укладених конвенцій зростає, що тісно пов'язано з розвитком міжнародної торгівлі й діяльністю Ліги Націй у цій сфері. Більша увага з боку експертів приділялася зазначеному питанню з 1920 р., коли Фіскальний комітет Ліги Націй запросив провідних економістів розв'язати проблему подвійного оподаткування. Наступними роками було скликано кілька конференцій із метою розроблення багатостороннього договору. Проте країни відмовилися від цієї ідеї та підтримали створення юридично необов'язкової конвенції, яка могла бути зразком для двосторонніх податкових угод. Результатом роботи спеціальної комісії Ліги Націй стала серія модельних податкових конвенцій із питань уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталів, податків на спадщину, адміністративної та юридичної допомоги у сфері збору податків, що були оприлюднені в 1928, 1935, 1943 і 1946 рр. [15, с. 50, 51].

У 1961 р. створено Організацію економічного співробітництва та розвитку, котра опублікувала свою першу Модельну конвенцію проти подвійного оподаткування доходів і капіталу (також відома як Типова конвенція ОЕСР) і коментарі до неї в 1963 р. Відтоді цей документ постійно оновлюється, перші зміни були внесені в 1977 р., останні – у 2017 р. Також розроблено низку інших важливих документів, а саме: Типова податкова конвенція Британської співдружності націй (1964 р.), Типова конвенція про уникнення подвійного оподаткування між державами – членами Андської групи, до якої входять Колумбія, Болівія, Венесуела, Еквадор, Перу (1971 р.), Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами й тими, що розвиваються (1930 р.) [16].

На сьогодні укладено велику кількість податкових угод між країнами, пов'язаних між собою Типовою конвенцією ОЕСР. Окрім угод про уникнення подвійного оподаткування, більшість країн зазвичай закріплюють положення про одностороннє звільнення від подвійного оподаткування своїх резидентів у внутрішньому законодавстві. Міжнародна регіональна економічна інтеграція спричинила зближення національних податкових систем у рамках інтеграційних об'єднань.

Історично склалися два підходи до оподаткування доходів міжнародного бізнесу: за статусом платника (оподаткуванню підлягають доходи резидентів, отримані як у певній країні, так і за її межами) та за джерелом їх походження (оподатковуються лише доходи, одержані на території певної держави, незалежно від того, хто саме їх отримав: резидент чи нерезидент).

Можна вирізнити горизонтальне й вертикальне внутрішнє подвійне оподаткування. Під вертикальним розуміється сплата однакового податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом існування такого виду оподаткування може бути Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи, що спеціально планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів. Горизонтальне подвійне оподаткування виникає через різницю у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні. Яскравим прикладом такого виду подвійного оподаткування є США. Законодавство цієї країни з податків на доходи суттєво відрізняється за визначенням об'єкта оподаткування по штатах. У деяких штатах об'єктом оподаткування є доходи громадян, котрі вони отримали в межах цього штату. В інших – тільки ті доходи, що виникли за межами штату. В решті оподатковуються всі доходи осіб, які проживають або працюють у штаті, а також отримані ними як у самому штаті, так і за його межами [17].

Виокремлюють такі найчастіші випадки виникнення подвійного оподаткування:

- особа є резидентом однієї країни, одержує дохід або має майно (капітал) в іншій та обидві країни обкладають цей дохід чи майно;
- декілька держав піддають обкладанню весь отриманий однією особою дохід;
- кілька країн оподатковують одержаний у одній країні дохід особи, котра не є резидентом у жодній із них.

У міжнародній практиці були розроблені способи й методи усунення подвійного оподаткування, що становлять основу механізму податкового регулювання. Наразі застосовуються два основних способи усунення подвійного оподаткування: 1) односторонні заходи, які вживаються владою певної країни без узгодження з іншими країнами; 2) багатосторонні заходи, котрі реалізуються за допомогою міжнародних угод і конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Багатосторонні заходи передбачають підписання міжнародних конвенцій із метою уникнення подвійного оподаткування, де прописано порядок стягнення прибутків і активів. Міжнародні конвенції, укладені задля уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків, покликані створити такі умови, що виключали б ситуацію, коли юридичний і фізичний суб'єкт буде оподатковуватися подвійно; координуються урядами, котрі ведуть переговори, спрямовані на запобігання дискримінації ухилення від сплати податків і будь-якої форми оподаткування, а також розподіл податкових прав між сторонами.

У міжнародній практиці податкових переговорів найчастіше застосовуються модель ОЕСР та модель ООН. Вони є зразком і юридичним підґрунтям для укладення дво- й багатосторонніх договорів. Договір про запобігання подвійному оподаткуванню повинен насамперед сприяти безперешкодному переливанню товарів, послуг, капіталу й робочої сили шляхом скасування (або елімінування) подвійного оподаткування. Модельна конвенція ОЕСР щодо податків на доходи та капітал являє собою стандартний

договір про уникнення подвійного оподаткування стосовно резидентів однієї чи обох країн, що укладають цей договір. Він стосується всіх податків на дохід і на капітал або їх елементи, включаючи податки на доходи, пов'язані з передачею чи відчуженням майна, котрі стягуються в країнах, що виступають сторонами договору (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, податки на майно, промисловий податок). У конвенції ОЕСР наведено такі методи уникнення подвійного оподаткування корпорацій: звільнення та кредитування, які можуть застосовуватися в більш ніж одній формі.

Кредитний метод передбачає включення в податкову базу як внутрішніх, так і закордонних доходів. Податок розраховується з податкової бази, із суто внутрішніх доходів з нього вираховується сплачений податок за кордоном. Порівняно з методом звільнення, коли всі іноземні доходи звільнюються від загальних доходів у всьому світі, незалежно від того, чи сплачено з них податок, кредитний метод передбачає включення валових іноземних доходів у податкову базу, тобто будь-яких можливих податків, сплачених за рахунок оголошення. Це стосується також випадків, коли прибуток оподатковується податком на прибуток та ведеться в обліку в чистому вигляді. Такий дохід має бути скоригований (збільшений) до балансу до оподаткування. Кредитний метод також має дві основні форми: повний кредит і нову, змінену форму – звичайний кредит.

Метод повного кредиту рідко застосовується на практиці та передбачає, що вся сума податків, сплачених за кордоном, вираховується з податків, обчислених за загальними доходами, незалежно від рівня податкової ставки, що використовується за кордоном. Слабким місцем цього методу є вразливість бюджету країни-резидента, оскільки в разі високого податкового навантаження на іноземний дохід він повинен повернути платнику податок, що перевищує середню податкову ставку в країні резидента. При цьому платникові податків гарантується оподаткування на тому самому рівні, що й у випадку, якби його доходи надходили з його країни та підраховувалися в середньому.

Звичайний кредитний метод розв'язує проблему нерівних податкових ставок у сторонах договору. Використання цього методу допомагає уникнути ситуації, коли країна проживання платить за вище оподаткування у вихідному стані доходу. В основу зазначеного методу покладений принцип кредитування податку, сплаченого за кордоном, але тільки до суми, яка буде пропорційною іноземним доходам у країні проживання [18, с. 16–20].

Для усунення подвійного оподаткування застосовують також інші багатосторонні методи, а саме:

- 1) метод вирахування, котрий полягає в тому, що дохід оподатковується в обох країнах – сторонах договору, але за умови вирівнювання до розміру податку в країні, де він менший;

- 2) метод відстрочення, який передбачає відтермінування оподаткування іноземних доходів до моменту їх увезення в країну постійного місцезнаходження платника податків;

3) метод податкової знижки, за котрого податок, сплачений за кордоном, розглядається як витрати, на котрі зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню.

Щоб забезпечити надходження доходів від оподаткування ТНК на користь країн, що розвиваються, ООН розробила та рекомендувала в 1980 р. іншу модель типової податкової угоди між індустріально розвинутими країнами й тими, що розвиваються. В моделі ООН повніше використовується принцип територіальності, котрий передбачає оподаткування всіх доходів на території зазначених країн. Цей принцип також дає змогу застосовувати вищі податкові ставки, ніж у моделі ОЕСР, на репатріацію прибутку в індустріально розвинуті країни.

Сучасна нормативно-правова база України з уникнення подвійного оподаткування представлена Податковим кодексом України [19], підзаконними актами та низкою міжнародних нормативно-правових актів. Подолання проблеми внутрішнього подвійного оподаткування – прерогатива державної податкової політики. Зазвичай вона розв'язується шляхом укладення міжнародних дво- чи багатосторонніх угод. Україна має податкові конвенції з понад 70 країнами світу та активно розширює рамки міжнародної співпраці в податковій сфері. Приєднання до плану BEPS і взяті у зв'язку з цим зобов'язання прискорюють згаданий процес. Налагодження обміну податковою інформацією на міждержавному рівні, у свою чергу, актуалізує питання структурування бізнесу й оптимізації зовнішньоекономічної діяльності.

Податковий кодекс України (далі – ПКУ) є основним національним законодавчим актом, який регулює питання у сфері справляння податків і зборів та податкову систему загалом. Проведений аналіз дає змогу визначити такі правові питання міжнародного подвійного оподаткування, котрі регулюються цим нормативно-правовим актом. По-перше, ПКУ уніфікував визначення, що вживаються в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, таких термінів, як дохід із джерелом їх походження з України; дохід, отриманий із джерел за межами України; постійне представництво; резиденти; нерезиденти; нерезиденти, що мають офшорний статус. По-друге, він систематизував податкове законодавство, в результаті чого окремі частини Кодексу містять правила оподаткування прибутку та доходу, котрі використовуються в системі усунення подвійного оподаткування. По-третє, в ньому прописана спеціальна норма (ст. 13), яка встановлює порядок усунення міжнародного подвійного оподаткування та передбачає загальні підходи щодо оподаткування іноземних доходів юридичних і фізичних осіб.

Відповідно до ст. 13 ПКУ, доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) із джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування в повному обсязі, а витрати, здійснені резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням

доходів із джерел походження за межами України, враховуються в порядку та розмірах, встановлених ПКУ [20].

Розглянемо світовий досвід застосування угод про уникнення подвійного оподаткування.

Європейський Союз. Країни – члени ЄС уклали багатосторонню угоду про обмін інформацією. Це означає, що в кожному звіті є перелік осіб, котрі звільняються від місцевих податків на підставі того, що вони не є резидентами держави, де виникає дохід. Ці люди повинні заявити про іноземні доходи в своїй країні проживання, тому будь-яка різниця припускає ухилення від сплати податків. Для перехідного періоду певні країни мають окрему угоду. Вони можуть запропонувати кожному власникові рахунку нерезидента вибір податкових механізмів: або розкриття інформації, як зазначено вище, або відрахування місцевого податку на проценти заощаджень у джерела [21].

Кіпр. Наразі уряд країни виконав понад 45 договорів про подвійне оподаткування, а також веде переговори з багатьма державами про підписання з ними подібних домовленостей. Головною метою цих договорів є уникнення подвійного оподаткування доходів, отриманих у будь-якій із цих країн. Зазвичай кредит допускається проти податку, що стягується країною, в котрій платники сплачують податки, які стягуються в іншій країні, в результаті платник сплачує меншу з двох ставок. Окрім того, окремі договори передбачають податкові пільгові кредити, за котрих дозволяється податковий кредит не тільки щодо податку, фактично сплаченого в іншій країні договору, а й від податку, який інакше був би сплачений, якби не було стимулюючих заходів у іншій країні призвести до звільнення чи зниження податку.

Німеччина. Якщо іноземний громадянин перебуває в цій країні менше ніж відповідний 183-денний період та є резидентом податку в іншому місці, дозволяється вимагати податкові пільги відповідно до певного договору про уникнення подвійного оподаткування. Зазначений період – це 183 дні календарного року або 12 місяців, залежно від конкретної угоди. Наприклад, Договір про уникнення подвійного оподаткування з Великобританією розглядає період 183 днів у німецькому податковому році (котрий є таким само, як календарний рік); отже, громадянин Великобританії може працювати в Німеччині з 1 вересня до наступного 31 травня, а потім претендувати на звільнення від оподаткування в цій країні [22].

Індія. Індія має всеосяжні угоди про уникнення подвійного оподаткування з 88 країнами, з яких 85 набрали чинності. Це означає, що існують узгоджені ставки податку та юрисдикції щодо певних видів доходів, котрі виникають у країні до податкового резидента іншої країни. Відповідно до Закону про прибутковий податок 1961 р. у Індії, існують два положення, розділи 90 і 91, які передбачають надання особливої допомоги платникам податків, щоб врятувати їх від подвійного оподаткування. Розділ 90 (двостороннє звільнення) призначений для осіб, що сплатили податок до країни, з якою Індія підписала угоду про уникнення подвійного оподаткування, а розділ 91 (одностороння

допомога) – для осіб, котрі сплатили податок до країни, з якою Індія не підписала угоду про уникнення подвійного оподаткування. Таким чином, Індія надає полегшення обом видам платників податків [23].

Австралія. Резидент Австралії оподатковується всім доходом у цілому світі, тимчасом як нерезидент – лише на доходи, отримані з Австралії. Обидва положення цього принципу дають можливість оподаткування в більш ніж одній юрисдикції. Щоб уникнути подвійного оподаткування доходів різними юрисдикціями, уряд країни уклав відповідні угоди з низкою інших країн, згідно з котрими сторони домовляються, які податки сплачуватимуться країні. Наприклад, у випадку роялті угода про уникнення подвійного оподаткування зі США зобов'язує останніх оподатковувати австралійських резидентів за ставкою 5 %, при цьому Австралія оподатковуватиме їх за звичайними ставками (тобто 30 % для компаній), але дасть кредит за вже сплачені 5 %.

Сполучені Штати Америки. Уряд країни вимагає від своїх громадян подавати податкові декларації, повідомляючи про свої прибутки, хоч би де вони перебували, та передбачає певні заходи, спрямовані на зменшення міжнародного подвійного оподаткування. По-перше, фізична особа, що є добросовісним резидентом іноземної країни або фізично перебуває за межами Сполучених Штатів протягом тривалого часу, має право на виключення (звільнення) частини чи всього заробленого доходу (тобто доходів особистих служб, що відрізняються від доходу від капіталу або інвестицій). Так, за 2018 р. сума звільнення еквівалентна 103,9 тис. дол. По-друге, у США дозволяється брати іноземний податковий кредит, за допомогою котрого податок на прибуток, сплачений зарубіжним країнам, може бути компенсований за рахунок податкового зобов'язання Сполучених Штатів, пов'язаного з будь-яким іноземним доходом, не охопленим цим виключенням. При цьому зарубіжний податковий кредит не допускається для податку, сплаченого на зароблений дохід [24].

У США термін “подвійне оподаткування” також вживається для оподаткування дивідендів. Зазначене стосується оподаткування доходу від дивідендів, отриманого акціонером, котрий раніше оподатковувався на корпоративному рівні. Іноземні акціонери підлягають 30-відсотковому податку на дивіденди, що називається податком на прибуток. Зарубіжні корпорації підлягають обкладенню американським податком на доходи на свій “фактично пов'язаний дохід”, а також податком на прибуток із будь-якого прибутку, що не реінвестується у Сполучених Штатах.

Китай. Останніми роками обсяг іноземних інвестицій у китайські підприємства швидко зростає, а отже, і їх вплив на національну економіку. Як наслідок, гостро постає проблема транскордонного оподаткування. Для її розв'язання урядом КНР укладаються багатосторонні податкові угоди між країнами, що можуть надати юридичну підтримку підприємствам з обох сторін із метою уникнення подвійного оподаткування та вирішення інших податкових питань. На виконання “глобальної” стратегії та в рамках надан-

ня допомоги вітчизняним підприємствам з адаптації до глобалізації китайський уряд докладає зусиль для просування й підписання багатосторонніх податкових угод із іншими країнами. До кінця 2016 р. КНР офіційно підписано 102 угоди про уникнення подвійного оподаткування, 98 із яких уже укладено. Крім того, досягнуто домовленості про уникнення подвійного оподаткування зі Спеціальним адміністративним районом Гонконгу та Макао. За даними Державної податкової адміністрації Китаю, перша подібна угода була підписана з Японією у вересні 1983 р., ще одна – з Камбоджею в жовтні 2016 р. Серед багатьох країн – підписантів спільної угоди з КНР не тільки крупні інвестори в його економіку, а й держави, що отримують китайські інвестиції. За кількістю укладених угод КНР поступається лише Великобританії. Деякі з країн, котрі не підписали угоди про уникнення подвійного оподаткування з Китаєм, уклали договори про обмін інформацією. За загальних умов ставка податку за такою угодою часто нижча за внутрішню відповідно до законодавства країни перебування [25].

Результатами підписання угоди про уникнення подвійного оподаткування є:

- 1) виключення подвійного оподаткування, скорочення податкових витрат на “глобальні” підприємства;
- 2) підвищення визначеності оподаткування, зменшення ризику транскордонного оподаткування;
- 3) послаблення податкового навантаження на “глобальні” підприємства, що розташовані в іншій країні, підвищення конкурентоспроможності цих підприємств;
- 4) забезпечення (в разі виникнення податкових спорів) двоспрямованого консультаційного механізму, розв’язання проблем у сфері подвійного оподаткування.

Конвенції про уникнення подвійного оподаткування наразі є найдієвішим інструментом боротьби з подвійним оподаткуванням і ухиленням від сплати податків у міжнародних податкових відносинах. Вони регулюють відносини між державами, тобто прагнення до справедливого розподілу податкових надходжень, створення стабільного правового середовища або запобігання дискримінації іноземців. Вирішення цих питань на контрактних засадах сприяє не лише розвитку міжнародних торговельних зв’язків між державами, а й розширенню можливостей і робочих місць для міжнародного бізнесу. Сьогодні такі конвенції є невід’ємною складовою міжнародних правових відносин та найважливішим джерелом міжнародного податкового права.

Податкові угоди доповнюють податкові системи держав шляхом визначення методів усунення подвійного оподаткування, встановлення правил оподаткування певних доходів і обміну інформацією між компетентними органами для боротьби з ухиленням від сплати податків. Водночас вони містять положення, які забезпечують правову безпеку й запобігають дискримінації, що усуває перешкоди для іноземних інвестицій; допомагають

як уникнути міжнародного подвійного оподаткування, так і запобігти ухиленню від сплати податків, а також сприяють підтримці міжнародної торгівлі та регулюванню потоку іноземних інвестицій. У цьому контексті конвенції про уникнення подвійного оподаткування, укладені між країнами на основі типових конвенцій, розглядаються як інструмент гармонізації податкових відносин між країнами, просування їхніх економічних інтересів, утім, переговорами із кількома країнами зазначена мета не досягається.

Для запобігання втраті надходжень від податку на прибуток через подвійне оподаткування, а також вирішення інших питань, що стоять перед державами в міжнародних правових податкових відносинах, потрібна ширша співпраця. Конвенції про уникнення подвійного оподаткування повинні бути переглянуті та замінені іншим рішенням у політико-економічних структурах, таких як Європейський Союз або Асоціація держав Південно-Східної Азії. Багатосторонній податковий договір дасть можливість країнам досягти бажаних цілей, пов'язаних із розвитком єдиного ринку та підтримкою економічного зростання.

Щодо моделей, на котрих базуються міжнародні угоди України, варто зауважити, що двосторонні договори України про уникнення подвійного оподаткування з Австрією, Бельгією, Данією, Ірландією, Нідерландами, Німеччиною, Великобританією, Угорщиною, Францією, Фінляндією, Швецією розроблені на основі Модельної конвенції ОЕСР. У свою чергу, до угод між Україною та Болгарією, Грецією, Іспанією, Естонією, Кіпром, Латвією, Литвою, Польщею, Португалією, Румунією, Словенією, Чехією, Хорватією застосовано Типову конвенцію ООН.

Окрім ПКУ й міжнародних договорів, до системи законодавства України, яка регулює питання уникнення подвійного оподаткування, слід відносити всі нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання ПКУ й інших законів України, в т. ч. підзаконні нормативно-правові акти Державної фіскальної служби України (таблиця).

Першим із них набрав чинності Закон України “Про валюту і валютні операції” від 21.06.2018 № 2473-VIII [30]. У ст. 16 “Прикінцеві та перехідні положення” цього закону Уряду й Національному банку України було доручено розробити та внести на розгляд парламенту законопроекти щодо здійснення одноразового декларування активів фізичних осіб і про міжнародну співпрацю України в галузі оподаткування, що визначатимуть: 1) правила оподаткування контрольованих іноземних компаній; 2) правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній; 3) правила обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; 4) правила оподаткування постійного представництва; 5) заходи щодо запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування; 6) процедуру врегулювання спорів із питань застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; 7) питання впровадження міжнародних стандартів для автоматичного обміну фінансовою інформацією [30].

Таблиця. Підзаконні нормативно-правові акти Державної фіскальної служби України з питань уникнення подвійного оподаткування

Документ	Інформація до розкриття
Наказ Державної податкової адміністрації України "Про підтвердження статусу податкового резидента України" від 12.04.2002 № 173 [26]	Визначено форму довідки-підтвердження статусу податкового резидента України та порядок її видачі контролюючими органами
Лист Державної податкової служби України "Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування" від 27.12.2012 № 12744/0/71-12/12-1017 [27]	Державна податкова служба України надала для використання в роботі Рекомендації щодо застосування положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна (капіталу), які були розроблені з метою роз'яснення загальних принципів застосування цих конвенцій, укладених Україною. При цьому наголошується, що в кожному конкретному випадку в першу чергу потрібно керуватися положеннями відповідної двосторонньої конвенції
Лист Державної фіскальної служби України "Про перелік країн, на які поширюється дія Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах" від 02.01.2018 № 77/7/99-99-01-02-02-17 [28]	Державна фіскальна служба України надає актуалізований перелік країн і юрисдикцій, на котрі поширюється дія Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах станом на 29.12.2017
Лист Державної фіскальної служби України "Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування" від 02.01.2018 № 78/7/99-99-01-02-02-2017 [29]	За інформацією, одержаною від Міністерства закордонних справ України, Державна фіскальна служба України повідомляє, які міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування набрали чинності станом на 01.01.2017

Складено автором.

Вагомим кроком стало приєднання України наприкінці липня 2018 р. до числа держав – учасниць Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії BEPS, що дасть можливість утвердити уніфікований підхід у більш ніж 70 договорах про уникнення подвійного оподаткування, зокрема в частині застосування тесту на основну мету, правил щодо запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва та формулювання цілей відповідних договорів [31].

Наприкінці жовтня 2018 р. на публічне обговорення було винесено законопроект "Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування", підготовлений робочою групою на чолі з представниками Міністерства фінансів України та за участі Національного банку України, за участі й підтримки міжнародних експертів із питань оподаткування. Законопроект покликаний підтримати фінансову стабільність у країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу в Україні за міжнародними стандартами [31].

Слід зазначити, що цей документ передбачає не чотири кроки мінімального стандарту Плану дій BEPS (рисунок), як було заплановано на початку, а відразу вісім. Зокрема, планується запровадження кроку № 3 щодо обов'язку



Рисунок. Мінімальний стандарт Плану дій BEPS

Побудовано автором.

розкриття фізичними особами – резидентами своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють, із встановленням правил оподаткування останніх. Окрім цього, планується реалізувати крок № 4, котрим запроваджуються обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами. Також зміни торкнуться запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування, які передбачені кроком № 6, та штучному уникненню статусу постійного представництва, що передбачено кроком № 7 [32]. Найістотніші зміни, котрі пропонується внести до ПКУ, пов'язані з кроками № 8–10 щодо вдосконалення контролю трансфертного ціноутворення, а також із кроком № 13, котрим передбачено запровадження нових правил звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній [32]. Отже, згаданий законопроект передбачає внесення досить великої кількості змін до ПКУ. Проте його редакція ще не є остаточною та до моменту узгодження може зазнати коректив.

Серед іншого, законопроектом пропонується:

- запровадження трирівневої системи підготовки звітності й документації з трансфертного ціноутворення: звичайної (локальної) документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) та звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній;
- запровадження правил про контрольовані іноземні компанії;
- внесення змін до концепцій постійного представництва;
- уточнення наслідків і ознак відсутності ділової мети;
- оподаткування нерезидентів у випадку отримання прибутку від відчуження на користь інших нерезидентів інвестиційного активу, який отримує свою вартість з території України [31].

Верховна Рада України ратифікувала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (скорочено – Багатостороння конвенція MLI). Це дасть можливість внести

необхідні зміни до більшості міжнародних договорів України про подвійне оподаткування, зменшити переміщення українського капіталу в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування із метою мінімізації податкових зобов'язань, що, у свою чергу, сприятиме збільшенню доходів бюджету. Таким чином, ратифікація Багатосторонньої конвенції MLI допоможе нашій державі одночасно виконати кроки 6 і 14 мінімального стандарту Плану дій BEPS [33].

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Правове регулювання подвійного оподаткування є важливою складовою механізму взаємодії держав у економічній і податковій сферах та формує основні правила поведінки країн як у внутрішній фіскальній політиці, так і у випадках реалізації суб'єктами міжнародної підприємницької діяльності своїх прав і свобод.

Аналіз двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування свідчить про наявність у міжнародному податковому праві механізмів та інститутів, що призначені ефективно регулювати структуру суб'єктів господарювання для цілей оподаткування, а також сам механізм оподаткування.

За результатами проведеного аналізу й виявлених проблем можна рекомендувати законодавчо закріпити в ст. 14 Податкового кодексу України таке визначення поняття “подвійне оподаткування”: неодноразове обкладання об'єкта оподаткування або конкретного платника тим самим податком (чи подібним) за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування. Слід зауважити, що запропонований Міністерством фінансів та Національним банком України законопроект “Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування” не передбачає внесення, серед іншого, такого доповнення.

Список використаних джерел

1. Grubert H., Altshuler R. Corporate taxes in the world economy: reforming the taxation of cross-border income / Baker III Institute for Public Policy Conference. Houston : Baker III Institute, 2006. 50 p.
2. Visser E. Netherlands Tax and Customs Administration. Co-ordination group on the treatment of very large businesses / TCF Working Group. *Tax Control Framework*. 2008. 37 p.
3. Дернберг Р. А. Международное налогообложение : пер. с англ. М. : ЮНИТИ, 1997. 375 с.
4. Пеннер Дж. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. М. : ИНФРА-М, 1999. 228 с.
5. Вдовічена Л. І. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 4. С. 42–51.
6. Думанська І. Ю. Подвійне оподаткування в міжнародних економічних відносинах: аспект вітчизняного законодавства. URL: <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/1177/1/DUMANSKA.pdf>.
7. Єфименко Т. І., Ловінська А. Г., Олійник Я. В. Співпраця Академії фінансового управління з міжнародними інституціями в запровадженні сучасних ініціатив розвитку обліку та звітності на глобальному і національному рівнях. *Фінанси України*. 2019. № 1. С. 18–29.

8. Сибірянська Ю. В., Колесніченко Г. О. Проблеми подвійного оподаткування в Україні. *Економіка: теорія та практика*. 2013. № 1. С. 43–51.
9. Дем'янчук Ю. Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/34171/15-Demjanchuk.pdf?sequence=1>.
10. Лепетюк А. В. К вопросу о титуле конвенций об избежании двойного налогообложения. *Актуальні проблеми держави і права*. 2005. Вип. 24. С. 355–358. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2005_24_55.
11. Лепетюк О. В. Правове забезпечення співробітництва України з Європейським Союзом та його державами-членами у сфері прямого оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 / Олександр Васильович Лепетюк ; Нац. ун-т "Одес. юрид. акад.". Одеса, 2015. 19 с.
12. Михалчик В. М. Уникнення подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків в міжнародному податковому праві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Володимир Миколайович Михалчик ; М-во внутрішніх справ України, Держ. н.-д. ін-т. Київ, 2014. 21 с.
13. Селезень П. О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 / Павло Олександрович Селезень ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. Київ, 2010. 22 с.
14. Cartou L. *Droit fiscal international et européen*. Paris : Dalloz, 1981. 280 p.
15. Huba P. The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*. 2012. P. 50–53.
16. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/47213736.pdf>.
17. Baker P. L. An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment. *International Journal of the Economics of Business*. 2014. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13571516.2014.968454>.
18. Dopiriak R. Double taxation through direct taxes and its elimination following the 2004 tax perform. *BIATEC*. 2004. Vol. XII, Aug. P. 16–20.
19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
20. Про міжнародні договори України : закон України від 29.06.2004 № 1906-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1906-15>.
21. Announcement: server inaccessibility – European Commission. *Official Journal of the European Union*. 2003. URL: <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0048:EN:HTML>.
22. Rykers D. A Critical Analysis of how Double Tax Agreements can facilitate Fiscal Avoidance and Evasion. *The Taxpayer and the Lotus*. 2009. 17 Nov. URL: http://rykersandassociates.com/images/uploads/Fiscal_Avoidance_and_Evasion.pdf.
23. India and Singapore Sign a Third Protocol for Amending the Double Taxation Avoidance Agreement (DTAA) 2013. URL: <https://pib.nic.in/>.
24. Publication 54 (2015), Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad. 2016. URL: <https://www.irs.gov/publications/p54>.
25. China Tax System. 2015. URL: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367731/index.html>.
26. Про підтвердження статусу податкового резидента України : наказ Державної податкової адміністрації України від 12.04.2002 № 173. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02>.
27. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування : лист Державної податкової служби України від 27.12.2012 № 12744/0/71-12/12-1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1274810-12>.
28. Про перелік країн, на які поширюється дія Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : лист Державної фіскальної служби України від

02.01.2018 № 77/7/99-99-01-02-02-17. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328348.html>.

29. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : лист Державної фіскальної служби України від 02.01.2018 № 78/7/99-99-01-02-02-2017. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html>.

30. Про валюту і валютні операції : закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>.

31. Законопроект щодо протидії БЕПС: крига скресла / ГО "Інститут податкових реформ". URL: <https://ngoipr.org.ua/news/zakonoproekt-shhodo-protydiyi-beps-kryga-skresla>.

32. Настанови стосовно реалізації Плану дій щодо BEPS (мінімальні стандарти) / М-во фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/BEPS_site.pdf.

33. Верховна Рада ратифікувала Конвенцію MLI / М-во фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/verkhovna-rada-ratyfikovala-uhodu-?category=novini-ta-media&subcategory=vsi-novini>.

References

1. Grubert, H., Altshuler, R. (2006). *Corporate taxes in the world economy: reforming the taxation of cross-border income*. Houston: Baker III Institute.
2. Visser, E. (2008). Netherlands Tax and Customs Administration. Co-ordination group on the treatment of very large businesses. *Tax Control Framework*. TCF Working Group.
3. Doernberg, R. L. (1997). *International taxation*. Moscow: YUNITI [in Russian].
4. Pepper, J. (1999). *Practical encyclopedia of international tax and financial planning*. Moscow: INFRA-M [in Russian].
5. Vdovichenko, L. I. (2012). Tax Code of Ukraine as an element of the legal regulation of the state activities in the field of avoidance of double taxation. *Bulletin of the High Council of Justice*, 4, 42–51 [in Ukrainian].
6. Dumanska, I. Yu. (2013). *Double taxation in international economic relations: aspects of national legislation*. Retrieved from <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/1177/1/DUMANSKA.pdf> [in Ukrainian].
7. Iefymenko, T. I., Lovinska, L. H., & Oliinyk, Ya. V. (2019). Cooperation of the Academy of Financial Management with international institutions on implementation of modern initiatives for accounting and reporting development at global and national levels. *Finance of Ukraine*, 1, 18–29 [in Ukrainian].
8. Sybirianska, Yu. V., Kolesnichenko, H. O. (2013). Problems of double taxation in Ukraine. *Economics: theory and practice*, 1, 43–51 [in Ukrainian].
9. Dem'ianchuk, Yu. H. (n. d.). *Concepts and signs of double taxation*. Retrieved from <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/34171/15-Demjanchuk.pdf?sequence=1> [in Ukrainian].
10. Lepetyuk, A. V. (2005). On the issue of the title of conventions for the avoidance of double taxation. *Actual problems of state and law*, 24, 355–358. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2005_24_55 [in Russian].
11. Lepetiuk, O. V. (2015). *Legal support of Ukraine's cooperation with the European Union and its member states in the area of direct taxation* (Master's thesis). Odesa: Natsionalnyi universytet "Odeska yurydychna akademiia" [in Ukrainian].
12. Mykhalchych, V. M. (2014). *Avoiding double taxation and tax evasion in international tax law* (Master's thesis). Kyiv: Ministerstvo vnutrishnikh sprav Ukrainy [in Ukrainian].
13. Selezhen, P. O. (2010). *International legal cooperation of states in the field of taxation* (Master's thesis). Kyiv: Kyivskyi natsionalnyi universytet imeni Tarasa Shevchenka [in Ukrainian].
14. Cartou, L. (1981). *Droit fiscal international et europeen*. Paris: Dalloz.

15. Huba, P. (2012). The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*, pp. 50–53.
16. OECD. (2010). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/47213736.pdf>.
17. Baker, P. L. (2014). An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment. *International Journal of the Economics of Business*, 21. Retrieved from <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13571516.2014.968454>.
18. Dopirjak, R. (2004). Double taxation through direct taxes and its elimination following the 2004 tax perform. *BIATEC*, Vol. XII, 16–20.
19. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
20. Verkhovna Rada of Ukraine. (2004). *About international treaties of Ukraine* (Act No. 1906-IV, June 29). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/1906-15> [in Ukrainian].
21. Announcement: server inaccessibility – European Commission. (2003). *Official Journal of the European Union*. Retrieved from <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0048:EN:HTML>.
22. Rykers, D. (2009). A Critical Analysis of how Double Tax Agreements can facilitate Fiscal Avoidance and Evasion. *The Taxpayer and the Lotus*, November 17. Retrieved from http://rykersandassociates.com/images/uploads/Fiscal_Avoidance_and_Evasion.pdf.
23. India and Singapore Sign a Third Protocol for Amending the Double Taxation Avoidance Agreement (DTAA). (2013). Retrieved from <https://pib.nic.in/>.
24. IRS. (2016). *Publication 54 (2015), Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad*. Retrieved from <https://www.irs.gov/publications/p54>.
25. State Taxation Administration of The People's Republic of China. (2015). *China Tax System*. Retrieved from <http://www.chinatax.gov.cn/eng/n2367731/index.html>.
26. State Fiscal Service of Ukraine. (2002). *On confirmation of the status of a tax resident of Ukraine* (Order No. 173, April 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02> [in Ukrainian].
27. State Fiscal Service of Ukraine. (2012). *On recommendations for the application of double taxation conventions* (Letter No. 12744/0/71-12/12-1017, December 27). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1274810-12> [in Ukrainian].
28. State Fiscal Service of Ukraine. (2018). *About the list of countries covered by the Convention on mutual administrative assistance in tax matters* (Letter No. 77/7/99-99-01-02-02-17, January 2). Retrieved from <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328348.html> [in Ukrainian].
29. State Fiscal Service of Ukraine. (2018). *Concerning international treaties on the avoidance of double taxation* (Letter No. 78/7/99-99-01-02-02-2017, January 2). Retrieved from <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html> [in Ukrainian].
30. Verkhovna Rada of Ukraine. (2018). *About currency and currency transactions* (Act No. 2473-VIII, June 21). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>.
31. Public organization “Institute of tax reforms”. (2018). *The bill on counteraction to the BEPS: the ice has crashed*. Retrieved from <https://ngoipr.org.ua/news/zakonoproekt-shhodo-protydyi-beps-kryga-skresla/> [in Ukrainian].
32. Ministry of Finance of Ukraine. (2017). *Guidelines for implementing the BEPS Action Plan (minimum standards)*. Retrieved from https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/BEPS_site.pdf [in Ukrainian].
33. Ministry of Finance of Ukraine. (2019). *Verkhovna Rada ratified the MLI Convention*. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/news/view/verkhovna-rada-ratyfikovala-uhodu-?category=novini-ta-media&subcategory=vsi-novini> [in Ukrainian].