

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

Вдовічена Лідія Іванівна



УДК 347.73

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВИ
В СФЕРІ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

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

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Дніпропетровськ - 2012

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Дніпропетровському державному університеті внутрішніх справ, Міністерство внутрішніх справ України.

Науковий керівник –

доктор юридичних наук, доцент

Алфьоров Сергій Миколайович,

Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ,
ректор.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор

Клюєв Олександр Миколайович,

ПВНЗ «Міжнародний університет бізнесу і права»,
проректор з наукової роботи;

кандидат юридичних наук, доцент

Круглов Олег Миколайович,

Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ,
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін.

Захист відбудеться 26 квітня 2012 року о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 08.727.02 Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ за адресою: 49005, м. Дніпропетровськ, проспект Гагаріна, 26.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ: м. Дніпропетровськ, проспект Гагаріна, 26.

Автореферат розісланий 24 березня 2012 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

С.М. Школа

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Проведена в Україні реформа податкового законодавства внесла певну ясність у багато питань оподаткування, проте, одночасно виникають нові труднощі, пов'язані із необхідністю вдосконалення діючого в Україні податкового законодавства, а також механізму його застосування. Неадекватне правове регулювання державами, питань оподаткування резидентів та нерезидентів сприяє утворенню ситуацій подвійного оподаткування, що негативно позначається на діяльності платників податків. У зв'язку з цим актуальним є подальший пошук шляхів підвищення ролі правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування у всій правовій системі України. Податковий кодекс України містить всі принципи положення регулювання податкових відносин, а також чітко визначає та розмежує два важливих аспекти при регулюванні відносин з метою уникнення подвійного оподаткування: встановлення правового механізму оподаткування резидентів України, які мають джерела доходів за межами України – з однієї сторони, а з іншої – визначення правового механізму оподаткування нерезидентів України, які отримують доходи із джерелом їх походження в Україні. При цьому поряд з основними загальновизнаними принципами сучасного міжнародного права, такими як повага державного суверенітету, рівноправність, невтручання у внутрішні справи держави, важливе місце займають також принципи податкового права: юридична рівність усіх платників податків, загальність оподаткування, одноразовість оподаткування. Вони знаходяться в нерозривному зв'язку зі всіма іншими принципами і служать гарантією правового регулювання діяльності держави з метою уникнення подвійного оподаткування. У ст. 17 Господарського кодексу України передбачено, що система оподаткування будується за принципами економічної доцільності, соціальної справедливості, поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян. З метою вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань держави закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати: оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування; стабільність (незмінність) протягом кількох років загальних правил оподаткування; усунення подвійного оподаткування; узгодженість з податковими системами інших країн. І в той же час статтею 3 Податкового кодексу України передбачено механізм «усунення подвійного оподаткування», однак на законодавчому рівні не визначено, що ж собою представляє «подвійне оподаткування» і в яких саме діях проявляється таке усунення. Відповідно в Україні виникла ситуація, за якої визначається процес правового врегулювання (а точніше - процедура усунення чи запобігання) такого негативного явища як «подвійне оподаткування» при відсутності законодавчого визначення самого явища.

Необхідність існування та подальшого вдосконалення правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування

зумовлюється також і тим, що воно є правовою основою податкових відносин, міжнародного порядку, тим правовим мінімумом, який необхідний для мирного співіснування держав у рамках світового податкового простору.

Ще одним з факторів актуальності є рівень висвітлення теми у зарубіжній та вітчизняній науковій літературі. Дослідження вчених, в основному, мають галузевий характер, хоча і серед них немає однозначності щодо механізму правового регулювання з метою уникнення подвійного оподаткування. Теоретичною основою дисертаційного дослідження стали праці вчених: у галузі міжнародних економічних відносин – В.Л. Андрущенко, В.А. Дадалка, М.М. Демчука, В.Ф. Опришко, А.І. Погорлецького, К.Є. Румянцевої, В.М. Суторміної, С.Ф. Сутиріна, В.М. Федорова, М.Я. Азарова; в галузі фінансового, зокрема податкового, права – М.А. Падейського, М.Д. Загряцкова, Ю.А. Ровінського, О.М. Черепакіна, В.В. Буряковського, Д.В. Вінницького, Є.М. Євстігнеєва, А.М. Козиріна, М.П. Кучерявенка, О.О. Бандурки, Т.А. Латковської, Н.Ю. Пришви, О.П. Орлюк, Л.А. Савченко, С.Г. Пепеляєва, Г.В. Петрової, І.Г. Русакової, А.В. Толкушкіна, Д.Г. Черника, Р.О. Гаврилюк та інших; у галузі міжнародного права – П.М. Бірюкова, В.А. Кашина, Л.В. Полежарової, М.Г. Скачкова, О.М. Водяникова, О.О. Петрикіна, І.Ю. Петраша; в галузі європейського права – Л.М. Ентіна, Г.П. Толстопятенка, а також праці вчених далекого зарубіжжя: І.Р. Селігмана, П. Бейкера, Р.Л. Дернберга, Дж. Пеппера, Ж. Тускоза, Х. Люкоти, Кр. Джанні, А. Філіпа, К. Сікера, В. Гаснера, К. Вогеля та ін. Проте дослідження цих вчених ґрунтувалися на загальній характеристиці проблем податкового права, міжнародних податкових угод й аналізувалися крізь призму обмеженої сфери відносин: міжнародна економіка; відносини за участю іноземного елемента; територіально обмежені податкові відносини в межах національних податкових юрисдикцій окремих держав; дії норм податкового права у просторі та за колом осіб. Всі зазначені нами вище, а також чимало інших праць вчених минулого та сучасних розробок науковців з проблем уникнення подвійного оподаткування, послужили науково-теоретичною основою даного дисертаційного дослідження. Однак на сьогодні постає потреба в наукових дослідженнях сучасного стану правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, результати яких враховуватимуться при вдосконаленні податкового законодавства та міжнародної співпраці України у вказаній сфері.

Нормативно-правову основу дисертаційного дослідження становлять акти як міжнародного, так і національного рівнів: передусім конституційного, адміністративного та фінансового законодавства України.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Обраний напрям наукового дослідження пов'язаний із Загальнодержавною програмою адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженою Законом України від 18.03.2004 р. № 1629-IV, Концепцією значного зменшення кількості передбачених законодавством податкових пільг, що надаються у разі ввезення товарів на митну територію України, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 458-2001-р,

Концепцією реалізації державної політики у сфері профілактики правопорушень на період до 2015 року, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1209-р та Стратегічним планом розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 07.04.2003 р. № 160. Дисертація є складовою плану науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ на 2011 р.

Мета і задачі дослідження. Основна *мета* дослідження полягає у тому, щоб на основі аналізу національного законодавства та міжнародних угод, конвенцій про уникнення подвійного оподаткування доходів, майна та капіталу дослідити та встановити особливості чинного правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, розкрити теоретичні положення та сформулювати практичні висновки, які б сприяли вдосконаленню чинного законодавства України в даній сфері.

Сформульована мета дисертаційного дослідження зумовила постановку таких задач:

- дослідити еволюцію правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування;
- проаналізувати генезис наукової доктрини розуміння сутності подвійного оподаткування;
- визначити та дослідити критерії правового регулювання як одного з напрямків діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування;
- визначити систему правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування;
- охарактеризувати складові елементи системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування;
- проаналізувати сучасний механізм реалізації повноважень та зобов'язань держави у сфері уникнення подвійного оподаткування;
- сформулювати пропозиції і рекомендації щодо удосконалення чинного податкового законодавства України та практики його застосування.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які виникають у процесі та в результаті правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, що врегульовані як міжнародно-правовими договорами, так і актами національного законодавства України.

Предметом дослідження є правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування.

Методи дослідження визначалися з урахуванням обраної теми, поставленої мети та складності предмета дослідження. Водночас дослідження правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування проводилося із використанням сукупності конкретних методів: формально-догматичний метод, конкретно-історичний метод, логічний метод, системний метод, порівняльно-правовий метод. Дослідження еволюції правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування будувалося на основі історичного методу (підрозділи 1.1). При дослідженні наукових підходів до

розуміння подвійного оподаткування, крім історичного методу, використовувався і формально-догматичний та порівняльно-правовий методи (підрозділ 1.2). На основі логічного та системного методів було встановлено критерії правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування (підрозділ 1.3). Використання структурно-функціонального методу дало можливість визначити та дослідити систему правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, а елементи цієї системи досліджувалися також із використанням формально-догматичного методу (підрозділи 2.1-2.3). Логічний метод, основними прийомами якого є аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія тощо, досить широко використовувався при аналізі ознак подвійного оподаткування, дослідженні особливостей реалізації правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування (підрозділи 1.2, 3.1-3.3). З метою порівняння положень українського законодавства з законодавством іноземних держав використовувався порівняльно-правовий метод дослідження (підрозділи 1.2, 2.1, 3.1, 3.2). Однак, кожен з цих методів у конкретному випадку використовувався не окремо, а в поєднанні з іншими. Таке поєднання дозволило зробити висновок про наукову обґрунтованість результатів дисертаційного дослідження.

Інформаційну та емпіричну основу дослідження становлять узагальнення судової практики, практики застосування податкового законодавства органами Державної податкової адміністрації України та статистичні матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів вбачається у вперше здійсненому у вітчизняному правознавстві комплексному загальнотеоретичному дослідженні правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. На основі проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень і висновків, зокрема:

вперше:

- встановлено, що виникнення подвійного оподаткування детермінується двома видами причин (умов) – фактичними та юридичними: фактичною причиною є здійснення діяльності та отримання доходів платниками податків за межами національної держави, а юридичною (правовою) причиною – відсутність належного правового регулювання діяльності держави (від імені якої виступають різного роду державні органи, в тому числі і податкові) у сфері оподаткування таких видів діяльності та доходів від неї;

- визначено, що правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування – це комплексна система правових норм, що встановлюють систему організаційних та управлінських засобів та способів, які застосовуються у встановленому національним законодавством та міжнародними актами порядку державою та уповноваженими суб'єктами з метою уникнення неодноразового обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період;

- визначено та обґрунтовано на основі аналізу договорів про уникнення подвійного оподаткування, учасником яких є Україна, параметри правового

регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування: сфера поширення податкової юрисдикції кожної з договірних держав; встановлення презумпції ідентичності відповідних національних податкових режимів щодо відповідних об'єктів та суб'єктів оподаткування; механізм застосування встановленого правового регулювання;

удосконалено:

- визначення подвійного оподаткування як неодноразового обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості податкових систем держав у сфері оподаткування;

- визначення правового статусу платника податків через категорію «поособової податкової юрисдикції» як юридично визнаного та закріпленого права держави встановлювати податки і збори та поширювати їх на фізичних та юридичних осіб, що набули, у встановленому законом порядку, статусу резидента цієї держави;

- визначення поняття «територіальна податкова юрисдикція» як виняткової юрисдикції органів державної влади, що включає в себе права встановлювати систему податків і зборів, справляти їх на всьому податково-правовому просторі держави;

- групування доходів, передбачених договорами про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень, за режимом оподаткування залежно від застосування територіальної чи поособової податкових юрисдикцій до їх одержувачів (платників податків);

дістали подальшого розвитку:

- положення про критерії відповідності правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування інтересам платників податків та інтересам самої держави, і визначено їх три групи: правотворчі критерії; правозастосовчі (виконавчі) критерії; превентивні критерії;

- обґрунтування підстав розмежування підзаконних нормативно-правових актів, націлених на правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, на акти уповноважуючого, правостверджуючого, організаційно-виконавчого та деталізуючого характеру;

- характеристика правовстановлюючих та правозастосовчих процедур діяльності органів держави у сфері уникнення подвійного оподаткування;

- пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства, зокрема щодо внесення змін та доповнень: зміст статті 4 Податкового кодексу України «Основні засади податкового законодавства України» доповнити принципом «одноразовість оподаткування»; до статті 14 Податкового кодексу України «Визначення понять» включити визначення поняття «подвійне оподаткування»; статтю 10 Закону України «Про Державну податкову службу України», доповнити визначенням окремої функції державних податкових інспекцій у сфері уникнення подвійного оподаткування;

- пропозиції щодо доповнення Проекту «Модернізації Державної податкової

служби України», зокрема положенням про створення спеціального Відділу встановлення та реалізації статусу платників податків при Департаменті обслуговування платників податків.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що постановка проблеми дала можливість з використанням актів оновленого законодавства та з урахуванням тенденцій у сфері податково-правового регулювання системно охарактеризувати правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, а також висловити нові теоретичні та практичні положення, що виносяться на захист, зробити ряд висновків, зокрема і щодо вдосконалення податкового законодавства. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані: *у науково-дослідній сфері* – для подальшого опрацювання проблеми правового регулювання зовнішньої та внутрішньої діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування в нормах податкового законодавства України; *у сфері правотворчості* – при підготовці пропозицій щодо доповнення та внесення змін до чинного податкового законодавства України з метою удосконалення правового регулювання уникнення подвійного оподаткування (пропозиції щодо внесення змін до податкового законодавства прийняті до впровадження у Верховній Раді України); *у сфері практичної та правозастосовчої діяльності* – при реалізації положень міжнародних договорів України про усунення подвійного оподаткування та попередження ухилення від сплати податків (акти впровадження: № 414 від 17.11.2011 р.; № 118 від 13.01.2012 р.); *у навчальному процесі* – при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Валютне право», «Податкове право» на кафедрі конституційного, адміністративного та фінансового права юридичного факультету Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича (акт впровадження від 04.01.2012 р.).

Апробація результатів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження доповідались та обговорювались на міжнародних та всеукраїнських наукових конференціях і круглих столах: «Ерліхівські читання» (травень та вересень 2005 р., м. Чернівці); «Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть» (березень 2006 р., м. Тернопіль); «Правове життя: сучасний стан та перспективи розвитку» (березень 2006 р., м. Луцьк); «Законодавчі дефініції у праві: логіко-гносеологічні, політико-юридичні, морально-психологічні й практичні проблеми» (вересень 2006 р., м. Чернівці); «Права людини в умовах сучасного державотворення: теоретичні і практичні аспекти» (грудень 2006 р., м. Суми); «Правові проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні» (лютий 2011 р., м. Харків); «Актуальні питання сучасних державотворчих та правотворчих процесів» (лютий 2011 р., м. Запоріжжя).

Публікації. Основні результати дисертаційного дослідження викладено у десяти наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях з юридичних наук, та у восьми тезах доповідей, опублікованих за матеріалами науково-практичних конференцій.

Структура дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, дев'яти підрозділів, висновків, списку використаних джерел (309 найменувань), додатків. Загальний обсяг дисертації становить 244 сторінки, з яких 191 – основний текст.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено її зв'язок з науковими планами та програмами, мету і завдання, об'єкт і предмет, методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, подано відомості про апробацію результатів дисертації та публікації.

Розділ 1. «Еволюція правового регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування» складається з трьох підрозділів, в яких висвітлено основні історичні віхи та закономірності розвитку правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування.

У підрозділі 1.1. *«Історичний розвиток правового регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування»* проведено дослідження і виділено чотири етапи історичного розвитку правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Перший етап (друга половина XIX ст. – 1920 р.) – простежується тенденція введення та поширення прибуткового оподаткування – індивідуальні прибуткові податки й податки на прибуток корпорацій стають невід'ємною частиною національних податкових систем, що є першим кроком застосування формальної рівності у прибутковому оподаткуванні; другий етап (1920–1950-ті роки) – це період створення економічних інститутів міждержавного регулювання системи зовнішньогосподарських зв'язків, тобто утворення організаційної бази глобального міждержавного податкового співробітництва, і ці економічні інститути виникають для визнання, ствердження і захисту свободи (як прояву формальної рівності) в державно-правових формах, що історично розвиваються; третій етап (середина XX – початок XXI ст.) характеризується визнанням та нормативним вираженням формальної рівності держав на міжнародному рівні, тобто створенням засад нормативного регулювання шляхів уникнення проблеми подвійного оподаткування, а саме – створення Модельних конвенцій, які безпосередньо спрямовані на запобігання подвійного оподаткування доходів, капіталів, майна, спадків; четвертий етап (поч. XXI ст. – теперішній час) – ствердження принципу формальної рівності як загальних та необхідних форм свободи, рівності і справедливості в суспільному житті людей, тобто характеризується тенденцією до гармонізації податкових політик і положень національного податкового права держав світу та зростанням міжнародної фіскальної конкуренції.

У підрозділі 1.2. *«Генезис наукової доктрини розуміння сутності подвійного оподаткування»* проведено аналіз наукових підходів до розуміння подвійного оподаткування. Визначено, що в науці податкового права сформувалися два підходи до розуміння правової природи правового регулювання подвійного оподаткування. Суть першого підходу полягає в тому, що акцент у подвійному оподаткуванні робиться на суб'єкта та об'єкта оподаткування, зокрема подвійне оподаткування – це «зайве» («надмірне») збільшення податкового тягаря для платника податків шляхом оподаткування однієї податкової бази щодо того ж платника податку і за один період часу (С.Ф. Сутирін, О.В. Савицька, О.В. Євсєєв, В.М. Суторміна, В.М. Федоров, В.Л. Андрущенко, В.Н. Додонов, В.П. Панов,

О.Г. Румянцев та інші). Другий підхід до розуміння подвійного оподаткування ставить в основу існування даного явища власне податкову юрисдикцію держави, а саме – право держави на стягнення (справляння) податків. Особливістю такого підходу є те, що подвійне оподаткування виникає в тому випадку, коли оподаткування «іноземних» доходів не координується податковими органами обох країн, а для уникнення даного явища визначальним критерієм є правове регулювання діяльності податкових органів в сфері уникнення подвійного оподаткування (В.А. Кашин, С.Г. Пепеляєв, М.Я. Азаров, М.П. Кучерявенко та ін.).

У підрозділі 1.3. «Критерії правового регулювання як один із напрямків діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування» встановлено, що визначення критеріїв правового регулювання, як одного із напрямків діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, дозволяє чітко розмежувати податкові претензії держав та здійснити таку правову регламентацію діяльності платників податків на території іноземних держав, яка гарантує дотримання конституційного обов'язку із сплати податків та стимулює до міжнародної економічної активності останніх. У результаті цього забезпечується наповнення державного бюджету та бюджетів інших рівнів на законних підставах, що є необхідною умовою для нормального функціонування державного механізму. Визначено, що стабільність податкової функції держави пояснюється існуванням держави, фінансовою гарантованістю виконання державою свого призначення. У той же час податкові механізми є чутливими до стану, тенденцій розвитку економіки, суспільства, а тому досягнення максимального ефекту у справлянні податків і зборів можливе за оперативного коригування як їх елементів, так і податкової системи в цілому. Наявна система органів держави, що наділені повноваженнями у сфері уникнення подвійного оподаткування, вимагає формування, по-перше, узгодженого механізму взаємодії цих органів, і, по-друге, належного правового регулювання їх діяльності. Тому визначено критерії правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, які дають можливість встановити відповідність діяльності органів державної влади як інтересам платників податків, так і інтересам самої держави. Виділено три групи критеріїв відповідності правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування інтересам платників податків та інтересам самої держави, які є важливими чинниками для визначення якості та інтенсивності впливу діючого правового регулювання на можливість уникнення подвійного оподаткування при встановленні та справлянні податків державою: правотворчі, правозастосовні та превентивні.

Розділ 2. «Система правового регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування» складається з трьох підрозділів, в яких досліджено складові елементи системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування: міжнародно-правові договори про уникнення подвійного оподаткування, Податковий кодекс України та інші спеціальні закони України, підзаконні нормативно-правові акти.

У підрозділі 2.1. «Міжнародно-правові договори України в сфері подвійного оподаткування як елемент системи податкового законодавства» здійснено

аналіз міжнародних договорів як елемента системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування і акцентовано увагу на їх характеристики як форми правотворчості держави, реалізації повноважень державних органів. Охарактеризовано основні міжнародні договори з питань уникнення подвійного оподаткування, учасницею яких є Україна. Основним питанням при здійсненні правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування є чітке розмежування податкових юрисдикцій між зацікавленими державами. Тобто встановлення та визначення повноважень органів державної влади (зокрема, органів Державної податкової служби України) з приводу встановлення та справляння податків на території України з резидентів та нерезидентів. Встановлено, що це досягається через визначення дії конкретних договорів з питань оподаткування при їх укладанні. Тому на основі аналізу договорів про уникнення подвійного оподаткування, учасником яких є Україна, виділено основні питання правового регулювання діяльності держави у цій сфері: поширення податкової юрисдикції кожної з договірних держав; встановлення презумпції ідентичності відповідних національних податкових режимів щодо відповідних об'єктів та суб'єктів оподаткування; механізм застосування встановленого правового регулювання.

У підрозділі 2.2. *«Податковий кодекс України та інші закони України як елементи системи правового регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування»* наголошено, що глибока і ретельна розробка всього комплексу національних правил і норм у сфері податкового регулювання необхідна для укладення податкових угод, оскільки саме на основі своїх національних норм кожна держава формує свої вихідні позиції при узгодженні взаємоприйнятих компромісів по окремих статтях і режимах, що включається в таку угоду. Підкреслюється, що міжнародні податкові договори не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують, якщо це виходить, «м'яке» і надійне стикування двох податкових юрисдикцій, двох національних податкових законодавств. Тому основне правило міжнародних податкових договорів полягає в тому, що вони не можуть дати кожній державі більше прав і переваг, чим це передбачено її національним законодавством. Саме в цьому є досить очевидним значення для кожної держави розробки і суворого застосування відповідних правил і норм на рівні національного податкового законодавства. Податковий кодекс України та інші спеціальні закони України чітко визначають та розмежовують дві сторони при регулюванні уникнення подвійного оподаткування: встановлюється правовий механізм оподаткування резидентів України, які мають джерела доходів за межами України – з однієї сторони, а з іншої – правовий механізм оподаткування нерезидентів України, які отримують доходи із джерелом їх походження в Україні.

У підрозділі 2.3. *«Підзаконні нормативні акти в сфері правового регулювання уникнення подвійного оподаткування»* визначено, що підзаконні нормативні акти є елементом системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Їхня правова природа зумовлюється сферою регулювання певного виду суспільних відносин, а також особливостями

делегованих повноважень органам державної влади, які, реалізуючи свої права та обов'язки, тим самим здійснюють діяльність держави. Залежно від функціонального навантаження, підзаконні нормативні акти у сфері регулювання діяльності держави з приводу уникнення подвійного оподаткування можуть набувати різного характеру: уповноважуючого, правостверджуючого, організаційно-виконавчого та деталізуючого. Зокрема, вони містять повноваження представляти інтереси держави при укладанні угод про уникнення подвійного оподаткування на міжнародному рівні, регулюють порядок застосування угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, визначають та доводять до відома населення перелік чинних міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, укладених за участю України, здійснюють затвердження форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, підтвердження статусу податкового резидента, деталізують порядок оподаткування окремих видів доходів.

Розділ 3. «Механізм правового регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування» складається з трьох підрозділів, де визначено основні складові даного механізму: встановлення статусу резидентства платників податків; визначення особливостей оподаткування окремих видів доходів; процедури застосування правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Встановлено, що реалізація зазначених складових механізму правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування створює можливість практичного використання як норм міжнародного характеру, так і національного з метою зменшення податкового навантаження на платника податків, а також удосконалення процедури контролю за виконання конституційного обов'язку зі сплати податків.

У підрозділі 3.1. «Визначення статусу резидентства платників податків (фізичних та юридичних осіб)» обґрунтовано, що встановлення статусу резидентства платника податків є визначальним у механізмі правового регулювання відносин у даній сфері, оскільки демонструє в першу чергу необхідність такої діяльності для держави, для кого ця діяльність призначається і хто може скористатися результатами такої діяльності. Вирішальне значення при виконанні обов'язку зі сплати податків для платника податків (фізичних чи юридичних осіб) має його приналежність до резидентів чи нерезидентів відповідної держави. Податкові резиденти мають повний податковий обов'язок перед державою свого резидентства і вони зобов'язані платити податок з доходів, отриманих будь-де: як із джерел на території держави свого резидентства, так і на будь-якій іншій території. Нерезиденти мають обмежений податковий обов'язок – сплачують державі податок тільки у випадку, якщо одержали дохід із джерел у цій державі. Встановлено, що прив'язка резидентства залежить від двох видів податкової юрисдикції: поособової та територіальної.

З метою уникнення подвійного оподаткування резидентство встановлюється органами державної податкової служби України на основі міжнародного (при укладанні угод чи конвенцій) із наступним національним (шляхом ратифікації угоди чи конвенції, внаслідок чого вони стають частиною національного

законодавства) закріпленням переваг одних критеріїв встановлення резидентства для фізичних осіб над іншими: місце проживання → місце постійного проживання → більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) → не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року → є громадянином держави → статус визначається згідно з нормами міжнародного права → самостійне визначення нею основного місця проживання або її реєстрація як самозайнятої особи. Значення встановлення резидентства для юридичних осіб пояснюється тим, що стосовно національних організацій (резиденти) – у держави є повна податкова юрисдикція, а стосовно іноземних організацій (нерезиденти) – податкова юрисдикція є обмеженою. У податковому праві для цілей оподаткування використовуються критерії (тести) «національності» (резидентства) організацій: інкорпорації, юридичної адреси, місця центрального управління і контролю, місця поточного управління компанією, ділової мети. Органами державної податкової служби України, згідно з національним законодавством, використовується тест інкорпорації – тобто юридична особа вважається резидентом (національною), коли вона буде зареєстрована на території України. Однак для нерезидентів та їхньої діяльності на території України використовується інститут постійного представництва, який поєднує два критерії – резидентства і територіальності, оскільки воно повинно бути зареєстроване на території держави, а також здійснювати на цій же території свою діяльність і сплачувати податки лише з цієї частини доходів. Тому дана ситуація вимагає від органів державної податкової служби України здійснювати облік резидентів та нерезидентів (платників податків) з метою забезпечення правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податків.

У підрозділі 3.2. «Особливості оподаткування окремих видів доходів згідно з міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування» здійснено дослідження особливостей оподаткування доходів, домовленості по яких закріплюються в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, практичне застосування яких у частині своєчасності та повноти сплати податків покладено на органи державної податкової служби України. Ця складова виступає наступною ланкою у механізмі застосування правового регулювання, оскільки відповідає за подальші дії платників податків та податкових органів, адже, встановивши хто підпадає під дію міжнародних угод та національного законодавства у сфері уникнення подвійного оподаткування, наступним кроком необхідно визначити з приводу яких об'єктів оподаткування та з якими особливостями стосовно них здійснюється правове регулювання діяльності держави. На основі аналізу угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених за участю України залежно від застосування територіальної чи поособової податкових юрисдикцій, виділено чотири групи доходів: доходи, які, як правило, оподатковуються в країні їх джерела (доходи від нерухомого майна, прибуток від підприємницької діяльності, директорські гонорари, оподаткування артистів, спортсменів, пенсії, оподаткування державних службовців, студентів, викладачів, дослідників); доходи, що, оподатковуються у країні резидентства їх одержувача (доходи від міжнародних перевезень, роялті та

інші доходи, які окремо не виділені в угоді); доходи, оподаткування яких ділиться між державами, але при цьому держава – джерело доходу – оподатковує такі доходи за зниженою ставкою; доходи, оподаткування яких можливе або в країні їх джерела, або в країні резидентства їх одержувача, але лише за певних умов, які безпосередньо визначені самою угодою (доходи від відчужування майна, доходи від здійснення незалежних особистих послуг, доходи від здійснення залежних особистих послуг, доходи від майна).

У підрозділі 3.3. «Процедура застосування правового регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування» проведено дослідження практичного застосування встановленого правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Встановлено, що практичне виконання положень податкових угод потребує проходження деяких спеціальних процедур, які реалізуються як повноваженнями органів державної податкової служби, так і діями платників податків: подання декларації про доходи, складання податкових розрахунків, заповнення форм заяв, які підтверджують право на передбачену в угодах пільгу або на повернення сплачених в іншій державі податків тощо. Ці процедури здійснюються відповідно до вимог національного податкового законодавства держав, а іноді також і через домовленості компетентних органів договірних країн. Встановлено, що залежно від функціонального навантаження та характеру здійснення повноважень податковими органами такі процедури можуть набувати правовстановлюючого чи правозастосовного характеру. Тому аналіз зазначених процедур дає можливість продемонструвати практичне застосування правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування і виявити позитивний досвід діяльності органів державної податкової служби України та можливості його продовження, а також негативні моменти в їх діяльності та можливості їх усунення.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми – визначення сутності, специфіки правового регулювання діяльності Української держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. В результаті проведеного дослідження сформульовано ряд висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети.

1. У процесі аналізу еволюції правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, а також наукових підходів до розуміння сутності подвійного оподаткування виділено фактичні та юридичні ознаки подвійного оподаткування. Фактичні ознаки подвійного оподаткування пов'язують виникнення даного явища із діяльністю та отриманням доходів платниками податків за межами національної держави: ідентичність суб'єктів оподаткування (платників податків) або об'єктів оподаткування; оподаткування здійснюється в межах декількох (двох і більше) податкових юрисдикцій; подібність (тотожність) податків; одночасність оподаткування (в один і той же

податковий період). Юридичні ознаки подвійного оподаткування пов'язані із належним та адекватним правовим регулюванням державами механізму стягнення податків: облік податків, сплачених за кордоном, при визначенні податкових обов'язків у країні постійного місця перебування; механізм визначення джерела доходів; різниця в правилах і методиках обчислення оподатковуваного доходу в різних державах.

2. Подвійне оподаткування – це неодноразове обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості (відсутності) правового регулювання діяльності держав у сфері оподаткування.

3. Правове регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування – це комплексна система правових норм, що встановлюють систему організаційних та управлінських засобів та способів, які застосовуються у встановленому національним законодавством та міжнародними актами порядку державою та уповноваженими суб'єктами з метою уникнення неодноразового обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) і/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період.

4. Критеріями відповідності правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування та безпосередньої діяльності органів держави як інтересам платників податків, так і інтересам самої держави є: правотворчі критерії, що визначають загальні правила встановлення, поширення та стягнення податків; правозастосовні (виконавчі) критерії, призначенням яких є виявлення позитивних та негативних моментів при практичному застосуванні діючих положень актів регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування; превентивні критерії, призначенням яких є визначення результатів правового регулювання, а також попередження негативних наслідків відповідної діяльності держави.

5. Система правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування – це гнучка і раціонально побудована сукупність правових норм, які закріплюються у національному законодавстві та міжнародних актах і регулюють об'єктивно утворену та відносно відокремлену частину взаємопов'язаних податкових відносин у сфері діяльності держави з приводу уникнення подвійного оподаткування. Елементами системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування є: 1) міжнародно-правові договори про уникнення подвійного оподаткування; 2) Податковий кодекс України та інші закони України, що регулюють діяльність держави у сфері уникнення подвійного оподаткування; 3) підзаконні нормативно-правові акти, спрямовані на регулювання діяльності органів держави у сфері уникнення подвійного оподаткування.

6. Параметри правового регулювання діяльності держави у зазначеній сфері, що закріплюються в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування: сфера поширення податкової юрисдикції кожної з договірних

держав (включає: осіб, до яких застосовуються норми договору (поособова податкова юрисдикція); податки, на які розповсюджуються положення конкретних договорів; територія, на якій чи щодо якої діє договір (територіальна податкова юрисдикція)); встановлення презумпції ідентичності відповідних національних податкових режимів щодо відповідних об'єктів та суб'єктів оподаткування (передбачає чіткий розподіл сфери оподаткування доходів, майна, діяльності, тобто держави розподіляють між собою права оподаткування визначених об'єктів, але сам процес оподаткування буде вважатися однаковим у договірних державах); механізм реалізації встановленого правового регулювання (полягає у визначенні порядку відносин і співробітництва між компетентними органами держав з питань виконання угоди – узгоджений між сторонами метод уникнення подвійного оподаткування; для непередбачених випадків встановлено спеціальний порядок «вирішення за взаємною згодою» між компетентними органами (згідно угоди), і який поширюється, як свідчить правозастосовна практика, не лише на випадки подвійного оподаткування, а й на будь-які інші випадки оподаткування, що відбуваються в розбіжність із укладеною угодою).

7. Податковий кодекс України та спеціальне податкове законодавство є невід'ємними елементами системи правового регулювання уникнення подвійного оподаткування. Залежно від характеру регулювання даних відносин, умовно можна виділити правовстановлюючі норми, основним призначенням яких є встановлення фактів та визначення конкретних обставин, що впливають на статус платника податків, та правозастосовні норми, основним функціональним навантаженням яких є регулювання виконання обов'язку зі сплати податків резидентами і нерезидентами, що пов'язано із використанням як норм міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, так і норм Податкового кодексу України та інших актів спеціального податкового законодавства.

8. Правова природа підзаконних нормативних актів, як елемента системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, визначається і сферою регулювання (податковими відносинами), і характером делегування повноважень (конкретною проблемою, що вимагає впливу): уповноважуючого характеру – повноваження представляти інтереси держави при укладанні угод про уникнення подвійного оподаткування на міжнародному рівні; організаційно-виконавчого характеру, що регулюють порядок застосування угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, затвердження форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, підтвердження статусу податкового резидента; правостверджувального характеру, що регулюють порядок схвалення та ратифікацію угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; деталізуючого характеру – направленні на конкретизацію та узагальнення практики застосування норм як Податкового кодексу України, так і міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

9. Механізм правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування будується із врахуванням повноважень, якими володіє

держава в особі державних органів (їх посадових осіб), а також зобов'язань, які держава бере на себе приєднуючись до міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Реалізація складових механізму правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування (встановлення статусу резидентства платників податків, правового режиму оподаткування окремих видів доходів, окремих видів процедур) створює можливість практичної реалізації правових норм як міжнародного, так і національного рівня, з метою зменшення податкового навантаження на платника податків та удосконалення процедур контролю за виконанням конституційного обов'язку зі сплати податків та зборів.

10. Поособова податкова юрисдикція держави – це юридично визнане та закріплене право держави встановлювати податки і збори та поширювати їх на фізичних та юридичних осіб, що набули, у встановленому законом порядку, статусу резидента цієї держави. З метою уникнення подвійного оподаткування резидентство встановлюється шляхом закріплення на міжнародному рівні (при укладенні угод чи конвенції) та в подальшому на національному рівні (шляхом ратифікації угоди чи конвенції, вдосконалення законодавства) переваг одних критеріїв встановлення резидентства над іншими.

11. Територіальна податкова юрисдикція детермінується винятковою юрисдикцією органів державної влади встановлювати систему податків і зборів, справляти їх на державній території. Визначення території держави в податкових цілях можливо здійснювати двома способами: перший підхід полягає в тому, що до такої території належить тільки так звана державна територія; другий підхід передбачає, що, крім державної території, в податкових цілях (для визначення статусу платників податків і поширення податкової юрисдикції держави) використовується і континентальний шельф, і виняткова економічна зона. Територіальна податкова юрисдикція надає право державі обкладати податками іноземних осіб (нерезидентів) в силу того, що вони пов'язані з її територією – мають джерело доходів (майно) на території цієї держави, тобто враховується не юридичний, а фактичний зв'язок особи з державою.

12. На основі аналізу угод про уникнення подвійного оподаткування, учасницею яких є Україна, залежно від застосування територіальної чи поособової податкових юрисдикцій, виділено чотири групи доходів: 1) доходи, які, як правило, оподатковуються у країні їх джерела (доходи від використання нерухомого майна, прибуток від діяльності постійного представництва); 2) доходи, які оподатковуються у країні резидентства їх одержувача (доходи від міжнародних перевезень, роялті); 3) доходи, оподаткування яких ділиться між державами, і при цьому держава-джерело оподатковує їх за зниженою ставкою (дивіденди, проценти); 4) доходи, оподаткування яких можливе або в країні їх джерела, або в країні резидентства їх одержувача, але лише за певних умов, які безпосередньо визначені самою угодою.

13. Застосування правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування вимагає здійснення спеціальних процедур: правовстановлюючі процедури – це сукупність зустрічних дій податкових органів

та платників податків, результатом яких є встановлення статусу платника податків, визначення конкретних видів податків та окремих видів доходів, на які поширюється дія угоди про уникнення подвійного оподаткування; правозастосовчі процедури – це сукупність дій податкових органів, які полягають у практичному застосуванні методу усунення подвійного оподаткування, передбаченого міжнародною угодою про уникнення подвійного оподаткування, шляхом розрахунку (зарахування чи вирахування) сплачених за кордоном податків, враховуючи правила, встановлені національним законодавством.

14. З метою удосконалення правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування запропоновано:

- статтю 4 Податкового кодексу України «Основні засади податкового законодавства» доповнити принципом «одноразовість оподаткування – один і той самий об'єкт або суб'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період)»;

- статтю 14 Податкового кодексу України «Визначення понять» доповнити визначенням «подвійне оподаткування – це неодноразове (подвійне) обкладання об'єкта оподаткування (податкової бази) і/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держав у сфері оподаткування»;

- статтю 10 «Функції державних податкових інспекцій в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних спеціалізованих державних податкових інспекцій» Закону України «Про державну податкову службу України» доповнити пунктом 3¹ «забезпечують видання, ведуть облік та контроль довідок, що підтверджують статус податкового резидента України, необхідні для реалізації положень міжнародних договорів з питань оподаткування»;

- доповнити Проект «Модернізації Державної податкової служби України-1» положенням про створення спеціального Відділу встановлення та реалізації статусу платників податків при Департаменті обслуговування платників податків з метою практичного удосконалення ефективного здійснення процедур правовстановлюючого та правозастосовного характеру.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Вдовічена Л. І. Принцип територіальності в податковому праві / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 273 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2005. – С. 89-92.

2. Вдовічена Л. І. Принципи податкової юрисдикції держави / Л. І. Вдовічена // Держава і право : збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Інститут держави і права імені В.М. Корецького НАН України, 2006. – С. 394-405.

3. Вдовічена Л. І. Принцип адекватності в міжнародних податкових відносинах / Л. І. Вдовічена // Підприємництво, господарство і право. – № 11. – 2006. – С. 55-58.

4. Вдовічена Л. І. Сутність принципу адекватності в податковому праві / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 306 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2006. – С. 99-103.

5. Вдовічена Л. І. Принцип адекватності встановлення статусу податкового резидентства фізичних осіб / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 311 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2006. – С. 105-109.

6. Вдовічена Л. І. Еволюція розвитку принципу адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню / Л. І. Вдовічена // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 6. – С. 69-72.

7. Вдовічена Л. І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 427 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2008. – С. 89-94.

8. Вдовічена Л. І. Зміст принципу адекватності правового регулювання запобігання міжнародному подвійному оподаткуванню / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 435 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2008. – С. 84-89.

9. Вдовічена Л. І. Застосування правових презумпцій в механізмі уникнення міжнародного подвійного оподаткування / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 518 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2009. – С. 109-113.

10. Вдовічена Л. І. Правове регулювання оподаткування окремих видів доходів за принципом резидентства / Л. І. Вдовічена // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. Вип. 525 : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2010. – С. 74-77.

11. Вдовічена Л. І. Причини виникнення міжнародного подвійного оподаткування / Л. І. Вдовічена // Ерліхівський збірник. Юрид. фак-т Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича. Вип. 4–5. – Чернівці : Рута, 2005. – С. 123-126.

12. Вдовічена Л. І. Міжнародні угоди у сфері уникнення подвійного оподаткування – значення для держави та платників податків / Л. І. Вдовічена // Ерліхівський збірник. Юрид. фак-т Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича. Вип. 4–5. – Чернівці : Рута, 2005. – С. 127-129.

13. Вдовічена Л. І. Податкова юрисдикція держави – основи її поширення / Л. І. Вдовічена // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть : тези доповідей IV Міжнародної науково-теоретичної конференції. – Тернопіль, 2006. – Ч. 1. – С. 16-17.

14. Вдовічена Л. І. Встановлення статусу податкового резидентства для фізичних осіб / Л. І. Вдовічена // Права людини в умовах сучасного державотворення: теоретичні і практичні аспекти : збірник тез доповідей за матеріалами I Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених (8–9 грудня 2006 р.). – Суми : У АБС НБУ, 2006. – С. 291-293.

15. Вдовічена Л. І. До питання про поняття міжнародного подвійного оподаткування / Л. І. Вдовічена // Правове життя: сучасний стан та перспективи розвитку : зб. тез наук. доп. III Міжнар. наук.-практ. конф. аспірантів, студентів та здобувачів (23–24 березня 2007 року). – Луцьк, 2007. – С. 86-87.

16. Вдовичена Л. И. Законодательная дефиниция международного двойного налогообложения / Л. И. Вдовичена // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические и практические проблемы : материалы Международного «круглого стола» (Черновцы, 21–23 сентября 2006 г) ; под ред. В.М. Баранова, П.С. Пацуркивского, Г.О. Матюшкина. – Нижний Новгород : Нижегородский исследовательский научной центр «Юридическая техника», 2007. – С. 874-882.

17. Вдовічена Л. І. Адекватність у міжнародних податкових відносинах / Л. І. Вдовічена // Правові проблеми державотворення і захисту прав людини : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 23–24 лютого 2011 р.) : у 4-х т. – Х. : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2011. – Т.3. – С. 12-14.

18. Вдовічена Л. І. Значення міжнародних податкових угод при уникненні міжнародного подвійного оподаткування / Л.І. Вдовічена // Актуальні питання сучасних державотворчих та правотворчих процесів : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Запоріжжя, 24 лютого 2011 р.) : у 3-х ч. – Запоріжжя : Запорізька міська організація «Істина», 2011. – Ч. 3. – С. 8-9.

АНОТАЦІЇ

Вдовічена Л.І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право. – Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, Дніпропетровськ, 2012.

Дисертацію присвячено дослідженню правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. В роботі досліджено історичний розвиток правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, а також генезис наукової доктрини розуміння сутності подвійного оподаткування. Визначено критерії правового регулювання як один із напрямків діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування та проаналізовано їх види. Досліджено міжнародно-правові договори України у сфері подвійного оподаткування, Податковий кодекс України та інші закони України, підзаконні нормативні акти як складові елементи системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Проаналізовано механізм правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування, зокрема проаналізовано та встановлено особливості визначення статусу резидентства платників податків (фізичних та юридичних осіб), особливості оподаткування окремих видів доходів згідно з міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування, а також особливості процедур застосування правових положень щодо діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. Сформульовано пропозиції щодо внесення конкретних змін і доповнень до нормативно-правових актів із зазначених питань.

Ключові слова: *правове регулювання, діяльність держави, подвійне оподаткування, податкова юрисдикція, податкові органи, справляння податків, об'єкт оподаткування, платник податків, резидент, нерезидент.*

Вдовичена Л. И. Правовое регулирование деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс, финансовое право, информационное право. – Днепропетровский государственный университет внутренних дел, Днепропетровск, 2012.

Диссертация посвящена исследованию правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения. В работе исследовано историческое развитие правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения на основе принципа формального равенства государств, который позволил проиллюстрировать развитие государства как формально равного индивида по отношению к другим государствам и выделить четыре этапа исторического развития правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения. Научная доктрина понимания сущности двойного налогообложения включает два подхода к определению данного понятия: в первом подходе акцентируется внимание на субъекте и объекте налогообложения и их деятельности, во втором подходе – на правовом регулировании деятельности государства в сфере налогообложения.

Определено понятие правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения как комплексной системы правовых норм, организационных и управленческих средств и способов, применяемых в установленном национальным законодательством и международными актами порядке государством и уполномоченными субъектами, во избежание неоднократного обложения объекта налогообложения (налоговой базы) и конкретного плательщика одним и тем же налогом (или подобным) за определенный (одинаковый) налоговый период.

Исследованы критерии правового регулирования как одно из направлений деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения, которые дают возможность установить соответствие деятельности государства как интересам налогоплательщиков, так и интересам самого государства. Выделены их виды: правотворческие критерии; правоприменительные (исполнительные) критерии; превентивные критерии.

Определена система правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения как четкая и рационально построенная совокупность правовых норм, которые закрепляются в национальном законодательстве и международных актах и регулируют объективно созданную и относительно обособленную часть взаимосвязанных налоговых отношений в сфере деятельности государства по поводу избежания двойного налогообложения. Исследованы международно-правовые договоры Украины в сфере двойного налогообложения, Налоговый кодекс Украины и другие законы Украины, подзаконные нормативные акты как составные элементы системы правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения.

Проанализирован механизм правового регулирования деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения. Исследованы и установлены особенности

определения статуса резидентства налогоплательщиков (физических и юридических лиц) и через применение двух видов налоговых юрисдикций – посубъектной и территориальной налоговой юрисдикции. Определены особенности налогообложения отдельных видов доходов согласно международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, в зависимости от применения территориальной или посубъектной налоговых юрисдикций в отношении получателей доходов (налогоплательщиков). Исследованы особенности процедур применения органами налоговой службы Украины правовых положений, регулирующих деятельность государства в сфере избежания двойного налогообложения. Определены их виды: правоустанавливающие процедуры и правоприменительные процедуры. Сформулированы предложения по внесению конкретных изменений и дополнений в нормативно-правовые акты, нацеленные на усовершенствование деятельности государства в сфере избежания двойного налогообложения.

***Ключевые слова:** правовое регулирование, деятельность государства, двойное налогообложение, налоговая юрисдикция, налоговые органы, взимание налогов, объект налогообложения, налогоплательщик, резидент, нерезидент.*

Vdovichena L. I. Legal regulation of activity of the state in sphere of avoidance of the double taxation. – Manuscript.

Thesis for obtaining a scientific degree of Candidate of Science (Law) on the speciality 12.00.07 – Administrative Law and Process, Financial Law, Information Law. - Dnepropetrovsk State University of Internal Affairs. Dnepropetrovsk, 2012.

The dissertation is devoted research of legal regulation of activity of the state in sphere of avoidance of the double taxation. In work are investigated historical development of legal regulation of activity of the state in sphere of avoidance of the double taxation, and also genesis of the scientific doctrine of understanding of essence of the double taxation. Criteria of legal regulation as one of state lines of activity in sphere of avoidance of the double taxation are defined and their kinds are analysed: law-creating criteria; law-executive criteria; law-preventive criteria. International legal contracts of Ukraine in sphere of the double taxation, the Tax code of Ukraine and other laws of Ukraine, Departmental statutory acts as components of system of legal regulation of activity of the state in sphere of avoidance of the double taxation are investigated. The mechanism of legal regulation of activity of the state in sphere of avoidance of the double taxation is analysed, features of definition of the status resident for taxpayers (physical and legal persons) are investigated, features of the taxation of separate types of income agree the international agreements on avoidance of the double taxation, and also feature of procedures of application of legal regulation of activity of the state in sphere of avoidance of the double taxation. Offers on entering of concrete changes and additions into regulatory legal acts on the specified questions are formulated.

***Keywords:** legal regulation, state activity, the double taxation, tax jurisdiction, tax departments, taxing, object of the taxation, the taxpayer, the resident, the non-resident.*