

Зулгарін В. Г.\* (Інституту законодавства ВРУ)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9521-1198>

## АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ МІЖНАРОДНОЇ ТОРГІВЛІ

### RELEVANT ISSUES OF INTERNATIONAL TRADE TAXATION

\*Vadym Zulgarin – PhD student at the Institute of Legislation of the Verkhovna Rada of Ukraine (4, prov. Nestorivsky, Kyiv, Ukraine).

#### *Abstract*

*Each state, by virtue of the principle of state sovereignty, is endowed with an inalienable right to collect taxes on the basis of the connection of the subject or object of taxation with national jurisdiction (citizenship, domicile, place of business, etc.). Expansion of business processes beyond the borders of one state can double taxation. For taxpayers, this means a deterioration in their competitive position, which is contrary to modern free trade principles.*

*The functioning of offshore zones and the so-called aggressive tax planning – the desire of business to minimize tax burdens by artificially attaching businesses to the least burdensome tax jurisdictions, also have a negative impact on the level of tax revenues of states.*

*Nowadays the issues of international trade taxation are governed mainly by bilateral treaties, which are based on Model Conventions on avoidance of double taxation. Attempts to develop a single convention have not been successful even under UN auspices. Today as a result of a new stage of digital technology development such areas as internet commerce, internet banking, cryptocurrencies have an urgent need to improve existing international treaties and development a universal instrument of regulation on the international trade taxation, notably under the auspices of the UN and OECD, but also with participation of the World Trade Organization.*

*International treaties on avoidance of double taxation cover, as a rule, all types of income and capital taxes and have two main purposes: eliminating double taxation and combating tax evasion. Typically, they contain the transaction types of taxes and the subject to the taxation, a description of the specific tax regimes*

*established by the agreement for particular types of income (business income, dividends, interest, royalties, wages, etc.). In addition, treaties stipulate the procedure for elimination of double taxation, the rights of taxation of which are retained by both parties to the agreement and define the particular procedure for the implementation of the agreement.*

**Keywords:** *international trade, taxation of international trade, double taxation, international treaties on avoidance of double taxation, mutual exchange of tax information.*

**Постановка проблеми.** Більшість сучасних дослідників теорії оподаткування виділяє дві базові функції податків: фіскальну та регулюючу (Функції податків). Очевидно, що фіскальна функція спрямована на наповнення державного бюджету, а стягуючи податки, держава завжди впливає на поведінку господарюючих суб'єктів, впливаючи на їхню конкурентоспроможність. Оподаткування імпортних і експортних операцій є одним із методів регулювання зовнішньої торгівлі держави.

Нині питання оподаткування міжнародної торгівлі регулюються переважно у двосторонніх договорах країн, які базуються на типових конвенціях і стосуються переважно уникнення подвійного оподаткування. Спроби розробити єдину конвенцію, навіть під егідою ООН не були успішними. Сьогодні, коли світ перетворився на global wellage, коли відбувається перехід до економіки четвертого покоління внаслідок нового етапу науково-технічного розвитку з використання цифрових технологій, таких як інтернет-торгівля, інтернет-банкінг, криптовалюти, гостро постає потреба вдосконалення існуючих міжнародних договірних інструментів і розробка та впровадження універсального регулювання оподаткування міжнародної торгівлі, зокрема під егідою не лише ООН та ОЕСР а й Світової організації торгівлі.

**Метою статті** є визначення особливостей положень міжнародних договорів стосовно правового регулювання міжнародної торгівлі. Для досягнення зазначеної мети необхідно виконати такі завдання, як визначити коло проблемних питань у галузі міжнародного договірного регулювання оподаткування міжнародної торгівлі; визначення видів міжнародних договорів у галузі регулювання оподаткування міжнародної торгівлі та визначення перспектив розвитку договірного регулювання оподаткування у галузі міжнародної торгівлі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання оподаткування міжнародної торгівлі нині є предметом дослідження багатьох

вітчизняних і зарубіжних учених і практиків, зокрема Аронов А. В., Беліцький І., Герасименко Н. М., Крушельницька Т. А., Кузьміна К., Кузнєцов К. В., Петрова Г. В. та інші.

**Виклад основного матеріалу.** Кожна держава в силу принципу державного суверенітету наділена невідемним правом на стягнення податків на підставі зв'язку субекта або об'єкта оподаткування з національною юрисдикцією (громадянство, доміціль, місце здійснення діяльності і т.д.). Здійснення субектом господарювання зовнішньо-економічної діяльності підпорядковує його кільком юрисдикціям, у тому числі податковим. Вихід ділових процесів за межі однієї держави може призвести до сумування податкового обкладення. Для зацікавлених платників податків це означає погіршення їх конкурентної позиції, що суперечить сучасним принципам вільної торгівлі (Основи германського и міжнародного економічного права. Учебное пособие, 2007, с. 510).

Світова законотворча практика перебуває в інтенсивному пошуку нових моделей регулювання міжнародного оподаткування. Це виражається в наступних тенденціях. По-перше, зазначається рух до гармонізації податкового права, його інститутів серед більшості міжнародних торговельних партнерів. По-друге, заохочуються закони, що містять стимулюючі норми оподаткування, і намітився відхід від законів, що містять лише конфіскаційні норми. По-третє, з'являються такі нові інститути, як інститут соціальної безпеки оподаткування, інститут консолідації оподаткування, інститут оптимальної інвестиційної можливості оподаткування, інститут доцільного рівня покарання неплательників податків, інститут обґрунтованого розміру державної податкової підтримки та податкового кредитування (Селезень, 2010, с. 166).

З метою створення правової основи для регулювання податкових відносин, що носять міждержавний характер, укладаються договори між державами. Переважно питання оподаткування міжнародної торгівлі здійснюється за допомогою двосторонніх договорів між державами, які є торговельними партнерами, або у межах інтеграційних об'єднань. Але існує низка міжнародно-правових інструментів, спрямованих на уніфікацію міжнародних податкових відносин (Селезень, 2010, с. 182).

Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування охоплюють, як правило, всі види податків на доходи та капітал і мають дві основні мети: усунення подвійного оподаткування та боротьба

з ухиленням від податків. Зазвичай угоди види податків і коло осіб, які охоплюються угодою; опис конкретних режимів оподаткування, встановлених угодою для окремих видів доходів (підприємницький прибуток, дивіденди, відсотки, роялті, заробітна плата і т.д.); статті, що передбачають порядок усунення подвійного оподаткування тих доходів і капіталу, права на обкладання яких зберігаються за обома країнами-учасницями угоди та статті, що визначають конкретний порядок виконання угоди (Герасименко, 2014).

Питання уніфікації міжнародного оподаткування актуалізувалися ще після Першої світової війни. Вперше ці питання обговорювалися на Міжнародній фінансовій конференції, що відбулася в Брюсселі в 1920 р. У наступному році відповідно до прийнятих на цій конференції рекомендацій Фінансовий комітет Ліги Націй доручив групі з чотирьох економістів (з Італії, Нідерландів, Великобританії і США) підготувати дослідження економічних аспектів міжнародного подвійного оподаткування. У 1922 р. у межах Фінансового комітету з метою розробки адміністративних і практичних аспектів проблеми міжнародного подвійного оподаткування і ухилення від сплати податків створюється Робоча група, яка в 1923–1927 рр., підготувала типові проекти двосторонніх податкових конвенцій: Конвенції про уникнення подвійного оподаткування у сфері прямих податків (податків на доходи і майно), Конвенції про уникнення подвійного обкладання податками на спадщину, Конвенції про надання адміністративної допомоги з податкових питань, Конвенції про надання правової допомоги при стягуванні податків. У жовтні 1929 р. був створений постійний орган Ліги Націй Податковий комітет. Комітету пропонувалося особливу увагу приділити розробці принципів розподілу (у податкових цілях) прибутків компаній і підприємств, що оперують у двох чи більше країнах. З цією метою Податковий комітет підготував проект конвенції про розподіл доходів між державами з метою оподаткування. На сесії комітету в червні 1935 р. цей проект було затверджено як Типову конвенцію. У 1940 р. Податковий комітет на своєму засіданні підбив підсумки діяльності з розроблення рекомендацій щодо податкових угод і вніс низку доповнень до типових конвенцій 1928 і 1935 р. (Петрова, 2014, с. 167).

Подальша робота Податкового комітету була значною мірою паралізована Другою світовою війною. Проте в 1940 і 1943 р. у Мехіко (Мексика) вдалося провести дві податкові конференції, у яких брали участь США і країни Латинської Америки. На останній з них були

затверджені нові типові конвенції: про запобігання подвійному оподаткуванню доходів, про запобігання подвійному обкладанню спадщин, про встановлення адміністративної взаємодопомоги в нарахуванні і стягуванні прямих податків. У березні 1946 р. у Лондоні була скликана десята сесія Податкового комітету Ліги Націй, під час якої були обговорені і доповнені “мексиканські” моделі типових конвенцій. Основні зміни стосувалися питань оподаткування відсотків, дивідендів, роялті, ануїтетів і пенсій. Комітет вказав, що ці зміни пов’язані з більш широким географічним представництвом на лондонській сесії порівняно з конференціями в Мехіко (які відображали в основному позицію американських країн із цих питань) (Петрова, 2014, с. 168).

У березні 1956 р. був створений Податковий комітет Організації економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР), що з 1958 р. розпочав підготовку нової типової конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу для країнчленів цієї організації. З 1958 по 1961 р. Податковий комітет провів велику роботу, у результаті якої в 1963 р. разом із заключною доповіддю було опубліковано рекомендовану модель Типової конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу (далі – Типова конвенція 1963 р.). Типова конвенція отримала широке визнання як важлива рекомендація у сфері врегулювання міжнародних податкових відносин, і практично всі угоди, укладені до кінця 1977 р., ґрунтувалися на ній (усього близько 500 угод). Крім того, цим же комітетом у 1966 р. була підготовлена Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування спадщин. У 1967 р. Податковим комітетом (перейменованим у 1971 р. Комітет з податкових питань ОЕСР) було розпочато перегляд Типової конвенції ОЕСР 1963 р. Необхідність перегляду виникла, як указувалося в доповіді Комітету, у зв’язку із серйозними “змінами в податковій системі і розширенням міжнародних податкових відносин, з одного боку, і розвитком нових секторів підприємницької діяльності та ускладненням організаційних форм, застосовуваних компаніями в їх міжнародній діяльності”, – з другого (Аронов, Кашин, 2009). У результаті цього в 1977 р. була опублікована нова Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу (далі – Типова конвенція ОЕСР 1977 р.). Рада рекомендувала вивчити можливість укладання між країна-мичленами ОЕСР багатосторонньої конвенції, в основу якої було б покладено опубліковану Типову конвенцію 1977 р.

Надалі цю пропозицію було знято через занадто велику розбіжність між інтересами країн-учасниць. Нині ОЕСР рекомендує вирішувати податкові питання переважно шляхом укладання двосторонніх податкових угод (Герасименко, 2014).

Під егідою ООН у 1968 р. Генеральним секретарем ООН відповідно до резолюції Економічної і Соціальної Ради ООН (ЕКОСОР) 1273 (XVIII) від 4 серпня 1967 р. була утворена Група експертів, перед якими було поставлено завдання підготувати рекомендації щодо укладання податкових угод між промислово розвинутими країнами і країнами, що розвиваються. У грудні 1979 р. на восьмій пленарній сесії Групи експертів була прийнята Типова конвенція ООН, яка стала широко використовуватися як модель для податкових угод, що укладаються між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються, а також між країнами, що розвиваються з обох сторін. Під її впливом внесені деякі виправлення і в текст Типової конвенції ОЕСР 1977 р. У цілому нині за моделлю Типової конвенції ООН укладено понад 450 податкових угод. Крім того, в ООН податкові питання інтенсивно вивчаються також у Комісії з транснаціональних корпорацій і в інших підрозділах організації у зв'язку з розробкою принципів нового економічного порядку в міжнародних відносинах (International community has achieved unprecedented success fighting offshore tax evasion).

Суть типових конвенцій конвенцій полягає в тому, щоб надати можливість уникнути оподаткування в двох країнах одночасно, застосовуючи розподільний метод і метод податкового кредиту (податкового заліку). Розподільчий метод пропонує державам домовитися про розподіл між собою різних категорій доходів, що підпадають під їхню податкову юрисдикцію. Використовуючи метод податкового кредиту (податкового заліку), держави обкладають сукупний дохід резидентів, в тому числі і отриманий з-за кордону, потім віднімають з нього суму податків, яка була вже виплачена іноземній державі.

У міжнародних відносинах між країнами, що розвиваються і розвиненими країнами, останні виступають в ролі інвестора, а значить, відбувається відтік капіталу з економічно слабких юрисдикцій в розвинені країни. З огляду на ситуацію, що склалася, ООН запропонувала переробити текст типової конвенції з урахуванням принципу оподаткування на рівні джерела доходу (Крихтина, 2018).

Незважаючи на те, що типова конвенція ООН розроблена на базі Модельного конвенції ОЕСР, ґрунтується на тій же концепції, ви-

користовує аналогічні терміни і категорії, тексти цих конвенцій значно різняться.

Основною відмінною ознакою двох текстів є розбіжність основних підходів оподаткування доходу: оподаткування за принципом резидентства або за принципом джерела доходу. Для збалансування цих двох принципів, Типова конвенція ООН 1980 р р рекомендує країнам, де виникає джерело доходів, при визначенні своїх податкових режимів брати до уваги:

витрати, пов'язані з отриманням таких доходів, тобто обкладати такі доходи після розрахунку чистого доходу;

ставки оподаткування не повинні бути дуже високі, щоб не перешкодити інвестиціям;

частина доходів повинна підлягати оподаткуванню і в країні інвестора (Крихтина, 2018).

Крім основних принципів, відмінності модельних конвенцій полягають в деталях. Так, наприклад, пункт 3 статті 12 «Роялті» Типовий конвенції ООН повторює пункт 2 статті 12 «Роялті» Модельного конвенції ОЕСР, але не містить поправку до нього від 1992 року, яка виключає з даної статті орендної плати за використання обладнання.

Таким чином, згідно з текстом Типовий конвенції ООН, платежі, виплачені за використання промислового, комерційного та наукового обладнання, підпадають під визначення роялті. І хоча, як правило, роялті це відрахування за користування правами інтелектуальної власності, відповідно до тексту конвенції, такі платежі можуть обкладатися податком, не як прибуток від комерційної діяльності компанії за принципом резидентства – в країні реєстрації одержувача прибутку, а за принципом джерела доходу – в країні отримання таких платежів (Крихтина, 2018).

Державна фіскальна служба України надсилає для використання в роботі Рекомендації (О рекомендациях по применению конвенций об избежании двойного налогообложения) щодо застосування положень конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна (капіталу).

Ці Рекомендації (О рекомендациях по применению конвенций об избежании двойного налогообложения) розроблено з метою роз'яснення загальних принципів застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною. При цьому в кожному конкретному випадку насамперед треба керуватися положеннями відповідної двосторонньої конвенції.

Так, двосторонні договори України про уникнення подвійного оподаткування з Австрією, Бельгією, Данією, Ірландією, Нідерландами, Німеччиною, Великобританією, Угорщиною, Францією, Фінляндією, Швецією розроблені на основі Модельного конвенції ОЕСР. У свою чергу, до договорів між Україною і Болгарією, Грецією, Іспанією, Естонією, Кіпром, Латвією, Литвою, Польщею, Португалією, Румунією, Словенією, Чехією, Хорватією застосовано Типову конвенцію ООН (Крихтина, 2018).

Інформація щодо переліку країн, у відносинах з якими Україна застосовує міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, щороку, на його початку доводиться до відома та виконання податковим службам.

Право на використання переваг відповідного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування надається відповідно до положень ст. 103 Податкового кодексу України (Податковий кодекс України, 2011).

Відповідно до Конституції та Закону України про міжнародні договори України, а також п. 3.2 ст. 3 Податкового кодексу України (Податковий кодекс України, 2011), якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Станом на 28.02.2019 р. є чинними міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з 71 країною (Договір з Югославією поширюється на Сербію і Чорногорію). Крім того, відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» Україна застосовує 3 договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набрання чинності новими договорами (з Іспанією, Малайзією та Японією), договори з Кубою та Катаром підписані і ратифіковані Україною, але ще не набули чинності (Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування: Лист ДФС України від 02.01.2018 № 78\_7\_99-99-01-02-02-17).

При здійсненні оподаткування міжнародної торгівлі актуальними є питання щодо стягнення таких видів податків, як податок на прибуток, податок з доходів нерезидентів, податок на додану вартість та трансфертне ціноутворення.

Міжнародні угоди про усунення подвійного оподаткування доходів завжди відрізняють прибуток від комерційної діяльності та



особливі види доходів, для яких встановлюються спеціальні режими оподаткування. Застосування спеціальних режимів обумовлено особливостями окремих видів діяльності у сфері міжнародних економічних відносин. До видів діяльності, яким притаманна виражена специфіка, відносяться міжнародні пасажирські та вантажні перевезення; інвестиційна діяльність; міжнародні кредитні відносини; операції, пов'язані з отриманням доходів від володіння та реалізації нерухомого та рухомого майна, розташованого на території іноземних держав; реалізація авторських прав, патентів і ліцензій; окремі види діяльності фізичних осіб, здійснюються за межами країни постійного місцеперебування.

Виділення деяких видів діяльності в особливі групи і створення для них спеціальних режимів оподаткування здійснюються з різних причин (Петрова, 2014, с. 179).

Для міжнародних перевезень особливий режим вводиться не тільки для того, щоб подвійне і багаторазове оподаткування доходів перевізників не приводило до завищення цін на їх послуги, але і в значній мірі в силу того, що національним податковим службам надзвичайно складно було б визначити частку тих доходів перевізника, які пов'язані з джерелами, розташованими на території окремих держав.

Особливі режими для кредитної та інвестиційної діяльності, для доходів від нерухомого майна, авторських прав і ліцензій встановлюються як для стимулювання міжнародної активності в цій сфері, що є, по суті, і сферою обслуговування міжнародних торговельних відносин, так і в силу того, що ці види діяльності відповідно до законодавства практично всіх розвинених країн відносяться до так званих пасивним видам діяльності та відповідно до національних законодавств вже мають особливі режими оподаткування (Петрова, 2014, с. 179).

Застосування до цих видів діяльності універсального режиму, використовуюваного стосовно прибутку від комерційної діяльності, могло б призвести до того, що, з одного боку, збільшилася б собівартість послуг осіб, які здійснюють ці види діяльності, а з іншого – національні режими оподаткування доходів від цих видів діяльності не відповідали б режимам, застосовуваним для діяльності іноземних юридичних осіб в тих же сферах. Це призводило б як до дискримінації іноземних кредиторів, інвесторів, власників майнових і немайнових прав у порівнянні з національними учасниками ринку,

так і до серйозного ускладнення процедур визначення податкових зобов'язань, застосуванню різноманітних пільг і вимагало б значного збільшення витрат податкових органів з контролю за доходами від таких видів діяльності (Петрова, 2014, с. 181).

На рівень податкових надходжень держав справляє негативний вплив також функціонування офшорних зон і так зване агресивне податкове планування – прагнення бізнесу мінімізувати податковий тягар шляхом штучного прикріплення бізнесу до найменш обтяжливих податкових юрисдикцій. При чому, при виборі такої юрисдикції визначаються не лише ставки оподаткування, а й складність та прозорість адміністрування податків.

Тому для ефективного міжнародного співробітництва необхідним є налагодження механізмів обміну податковою інформацією. Нині найбільшою податковою спільнотою світу є Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією (далі – Глобальний форум), що діє в рамках ОЕСР. Ця багатостороння структура покликана сприяти ефективному дотриманню міжнародних стандартів з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей, об'єднанню міжнародних зусиль для боротьби з ухиленням від сплати або несплатою податків (Герасименко, 2014).

Історія Глобального форуму починається в 1996 р., коли під час саміту Великої сімки було проголошено курс на боротьбу з неефективними податковими практиками та податковими гаванями. А в 2002 р. після того, як ОЕСР визначила список податкових гаваней, перші учасники об'єднались у Глобальний форум. Усі члени Глобального форуму, так само як і юрисдикції, які визнані Глобальним форумом такими, що мають стосунок до його діяльності, підлягають оцінюванню. Цей процес поділяється на дві фази. Перша фаза передбачає огляд якості та можливості доступу до законодавчої та регуляторної бази щодо обміну інформацією, друга – оцінку практичного застосування законодавства. Деякі члени Глобального форуму проходять комбіноване оцінювання – одночасно першу і другу фази оцінювання (Функції податків.).

Глобальний форум також на регулярній основі готує огляди з метою здійснення постійного моніторингу дотримання юрисдикціями рекомендацій щодо прозорості та обміну податковою інформацією, наданих за результатами оцінювання. Загальною метою такої діяльності є допомога юрисдикціям ефективно застосовувати міжнародні стандарти прозорості та обміну інформацією для податкових цілей.

Проходження оцінювання юрисдикціями передусім дає можливість продемонструвати міжнародній спільноті здійснені ними зусилля та окреслити перспективні напрями роботи. Усі звіти про оцінювання після затвердження Глобальним форумом підлягають оприлюдненню. Інформація про роботу Глобального форуму, так само як і копії опублікованих звітів про оцінювання, розміщуються на веб-сайті ОЕСР та Порталі з обміну податковою інформацією (Герасименко, 2014).

26-27 листопада в Парижі відбудеться 10-та ювілейна зустріч Глобального форуму з питань прозорості та обміну інформацією для цілей оподаткування (Глобальний форум), який об'єднає понад 500 делегатів із 131 юрисдикцій членів для оновлення дискусій щодо зусиль для просування порядку денного податкової прозорості (Articles of the Model Convention With respect to taxes on income and on capital).

Через десять років з моменту, коли G20 оголосила про закінчення банківської таємниці, міжнародна спільнота досягла безпрецедентного успіху у використанні нових стандартів прозорості для боротьби з ухиленням від сплати податків в офшорні зони. Працюючи за допомогою Глобального форуму, 158 юрисдикцій країн-членів запровадили чіткі стандарти, які спонукали приплив до зміни обміну інформацією для цілей оподаткування (Articles of the Model Convention With respect to taxes on income and on capital).

В основі цієї зміни зараз існують тисячі двосторонніх обмінних відносин, які за останні десятиліття дозволили отримати понад 250 000 запитів на обмін інформацією. Згідно з даними у звіті про 10-річчя Глобального форуму, у 2018 році майже 100 держав-членів автоматично обмінялися інформацією про 47 мільйонів фінансових рахунків, покривши загальні активи в 4,9 трлн дол. Загалом з 2009 року визначено понад 100 млрд. євро додаткових податкових надходжень.

Нещодавно проведене дослідження ОЕСР показує, що більш широкий обмін інформацією, керований Глобальним форумом, пов'язаний із глобальним скороченням банківських депозитів у міжнародних фінансових центрах (IFC) на 24% (410 мільярдів доларів США) між 2008 та 2019 роками. Практично всі члени Глобального форуму ліквідували банківську таємницю для цілей оподаткування, майже 70 юрисдикцій змінили свої закони з 2009 року. Майже всі члени або забороняють акції на пред'явника, або забезпечують ідентифікацію власників. Починаючи з 2017 року, члени також повинні забезпечувати прозорість кінцевих власників юридичних осіб, тому

їх не можна використовувати для приховування права власності та ухилення від сплати податків (Articles of the Model Convention With respect to taxes on income and on capital).

Податкова прозорість особливо важлива для країн, що розвиваються. За підтримки Глобального форуму 85 країн, що розвиваються, використовували обмін інформацією для посилення своїх можливостей збору податків. Африканська ініціатива допомогла африканським членам визначити понад 90 мільйонів євро додаткових податкових надходжень у 2018 році завдяки обміну інформацією та добровільним розголошенням інформації (Articles of the Model Convention With respect to taxes on income and on capital).

З набуттям членства в Глобальному форумі в листопаді 2013 р. Україна взяла на себе зобов'язання щодо впровадження міжнародних стандартів прозорості, автоматичного обміну інформацією з іншими учасниками цієї організації, а також погодилася на експертну оцінку внутрішнього податкового середовища фахівцями ОЕСР (Герасименко, 2014).

23.07.2018 Україна підписала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню оподаткованої бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, котра має набути чинності з 1 грудня 2019, Україна стає 83-ю юрисдикцією щодо приєднання до Конвенції. Україна бере участь у 18-місячній програмі в рамках спільної ініціативи ОЕСР-ПРООН Податкові інспектори без кордонів з лютого 2019 року. Україна як член Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією презентувала у 2017 році Дорожню карту із впровадження міжнародних стандартів обміну інформацією на вимогу (EOIR) та автоматичного обміну інформацією (АЕОІ). Огляд експертна оцінка стандарту EOIR в Україні розпочнеться наприкінці 2019 року.

**Висновки.** Міжнародно-правове регулювання оподаткування міжнародної торгівлі здійснюється переважно на підставі двосторонніх міжнародних договорів, розроблених на підставі типових конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, розроблених під егідою ООН або ОЕСР. Проте процеси глобалізації і інтеграції актуалізують питання розробки універсального міжнародного договору у галузі оподаткування міжнародної торгівлі.

*Література:*

- Аронов, А. В., Кашин, В. А. (2009). *Налоги и налогообложение: учеб. пособие.* Москва: Магистр.
- Беліцький, І., Кузьміна, К. (2018). На що звертати увагу в міжнародній торгівлі за участю компаній-нерезидентів? *Юридична газета online*, 38 (640). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/zovnishnoekonomichna-diyalnist/na-shcho-zvertati-uvagu-v-mizhnarodniy-torgivli-za-uchastyu-kompaniynerezidentiv.html>
- Герасименко, Н. М. (2014). Розвиток міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією. *Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України*, Вип. 2, 70–84. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znprnadu\\_2014\\_2\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znprnadu_2014_2_8)
- Крихтина, Е. (2018). Особенности применения конвенций об избежании двойного налогообложения, разработанные ОЭСР и ООН. *Aston Financial Services*. URL: <https://astonfs.com/ru/blog/ob-izbezhanii-dvojnogo-nalogooblozheniya-razrabotannye-oesr-i-oon>
- Крушельницька, Т. А. (2012). *Управління податковою системою України в умовах міжнародної економічної інтеграції: монографія.* Донецьк : Юго-Восток.
- Кузнецов, К. В. (2006). Підвищення ефективності механізмів державного управління в контексті міжнародних податкових договорів України : дис. ... канд. наук з держ. упр.: спец. 25.00.02. Київ.
- О рекомендаціях по применению конвенций об избежании двойного налогообложения. *Вісник. Офіційно про податки*. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/5502>
- Основы германского и международного экономического права. Учебное пособие; Х. Й. Шимидт-Тренц, Ю. Платте, М. Пашке и др. (2007). Санкт-Петербург: Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та, Издательство юридического факультета СПбГУ.
- Петрова, Г. В. (2014). *Международное финансовое право: учебник.* Москва: Издательство Юрайт; ИД Юрайт. Серия : Магистр.
- Податковий кодекс України (2011). *Відомості Верховної Ради України*, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112. с. 510
- Селезень, П. О. (2010). Обмін податковою інформацією в договорах України про уникнення подвійного оподаткування. *Юридична Україна*, 8, 54–59.

Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (2001). Док. ST/ESA/PAD/SER.E/21. Нью-Йорк: Изд-во ООН. XXIII.

Функції податків. *Все про податки в Україні \_ сервіс Taxlink*. URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/doc-ponjattja-podatku-jogo-elementi-oznaki/funkcii-podatktiv/>.

Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування: Лист ДФС України від 02.01.2018 № 78\_7\_99-99-01-02-02-17. *Державна фіскальна служба України*. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html>

Articles of the Model Convention With respect to taxes on income and on capital. *OECD.org*. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions / Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes / OECD (2002). Paris.

International community has achieved unprecedented success fighting offshore tax evasion. *OECD.org*. URL: <http://www.oecd.org/tax/international-community-has-achieved-unprecedented-success-fighting-offshore-tax-evasion.htm>

Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 15 July 2005. Paris: OECD Publications.

Tax Transparency 2013: Report on Progress / OECD (2013). Paris: [s. n.].

Work on exchange of information and conclusion / UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2006). Geneva, 30 October – November.

#### *References:*

Aronov, A. V., Kashin, V. A. (2009). *Nalogi i nalogooblozheniye: ucheb. Posobiye* [Taxes and taxation: textbook. allowance]. Moskva: Magistr. [in Russian].

Articles of the Model Convention With respect to taxes on income and on capital. *OECD.org*. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

Byelic`ky`j, I., Kuz`mina, K. (2018). *Na shho zvertaty` uvagu v mizhnarodnij torgivli za uchastyu kompanij-nerezy`dentiv?* [What

to look for in non-resident international trade?] *Yury`dy`chna gazeta online* [Law Gazette Online], 38 (640). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/zovnishnoekonomichna-diyalnist/na-shcho-zvertati-uvagu-v-mizhnarodniy-torgivli-za-uchastyu-kompaniynerezidentiv.html>. [in Ukrainian].

Funkciyi podatkov [Functions of taxes]. *Vse pro podatky`v Ukraini \_ servis Taxlink* [All about taxes in Ukraine \_ Taxlink service]. URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/doc-ponjattja-podatky-jogo-elementi-oznaki/fynkcii-podatkov/>. [in Ukrainian].

Gerasy`menko, N. M. (2014). Rozvy`tok mizhnarodnogo spivrobitny`czstva u sferi obminu podatkovoyu informaciyeyu [Development of international cooperation in the field of tax information exchange]. *Zbirny`k naukovy`x prac` Nacional`noyi akademiyi derzhavnogo upravlinnya pry` Prezy`dentovi Ukrainy`* [Proceedings of the National Academy of Public Administration under the President of Ukraine], Vy`p. 2, 70–84. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnadu\\_2014\\_2\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnadu_2014_2_8). [in Ukrainian].

Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions / Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes / OECD (2002). Paris.

International community has achieved unprecedented success fighting offshore tax evasion. *OECD.org*. URL: <http://www.oecd.org/tax/international-community-has-achieved-unprecedented-success-fighting-offshore-tax-evasion.htm>

Krikhtina, E. (2018). Osobennosti primeneniya konventsiy ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya. razrobotannyye OESR i OON [Features of the application of the conventions on the avoidance of double taxation developed by the OECD and the UN]. *Aston Financial Services*. URL: <https://astonfs.com/ru/blog/ob-izbezhanii-dvojnogo-nalogooblozheniya-razrobotannyye-oesr-i-oon>. [in Russian].

Krushel`ny`cz`ka, T. A. (2012). Upravlinnya podatkovoyu sy`stemoyu Ukrainy` v umovax mizhnarodnoyi ekonomichnoyi integraciyi: monogra-fiya [Management of the tax system of Ukraine in the conditions of international economic integration: monograph]. Donecz`k : Yugo-Vostok. [in Ukrainian].

Kuznyeczov, K. V. (2006). Pidvy`shhennya efekty`vnosti mexanizmv derzhavnogo upravlinnya v konteksti mizhnarodny`x podatkovy`x dogovoriv Ukrainy` : dy`s. ... kand. nauk z derzh. upr.: specz. 25.00.02

[Increasing the Effectiveness of Public Administration Mechanisms in the Context of Ukraine's International Tax Treaties: Diss. ... Cand. of sciences from the state. spec. 25.00.02]. Ky`yiv. [in Ukrainian].

Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 15 July 2005. Paris: OECD Publications.

O rekomendatsiyakh po primeneniyu konventsiy ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya [On recommendations for the application of conventions on avoidance of double taxation]. *Visnik. Ofitsiyno pro podatki* [Newsletter. Ofitsiyno about tidings]. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/5502>. [in Russian].

Osnorvy germanskogo i mezhdunarodnogo ekonomicheskogo prava. Uchebnoye posobiye; Kh. Y. Shimidt-Trents, Yu. Platte, M. Pashke i dr. (2007) [Fundamentals of German and international economic law. Tutorial; H. J. Schimidt-Trentz, J. Platte, M. Paschke et al. (2007)]. Sankt-Peterburg: Izdatelskiy Dom S.-Peterb. gos. un-ta. Izdatelstvo yuridicheskogo fakulteta SPbGU. [in Russian].

Petrova, G. V. (2014). *Mezhdunarodnoye finansovoye pravo: uchebnik* [International financial law: a textbook]. Moskva: Izdatelstvo Yurayt; ID Yurayt. Seriya: Magistr. [in Russian].

Podatkovy`j kodeks Ukrayiny` (2011) [Tax Code of Ukraine (2011)]. *Vidomosti Verxovnoyi Rady` Ukrayiny`* [Information of the Verkhovna Rada of Ukraine], # 13-14, # 15-16, # 17, st. 112. s. 510. [in Ukrainian].

Selezen`, P. O. (2010). *Obmin podatkovoyu informaciyeyu v dogovorax Ukrayiny` pro uny`knennya podvijnogo opodatkovannya* [Exchange of tax information in double tax treaties of Ukraine]. *Yury`dy`chna Ukrayina* [Legal Ukraine], 8, 54–59. [in Ukrainian].

Shhodo mizhnarodny`x dogovoriv pro uny`knennya podvijnogo opodatkovannya: Ly`st DFS Ukrayiny` vid 02.01.2018 # 78\_7\_99-99-01-02-02-17 [Concerning international agreements on avoidance of double taxation: Letter of the State Tax Service of Ukraine dated 02.01.2018 № 78\_7\_99-99-01-02-02-17]. *Derzhavna fiskal`na sluzhba Ukrayiny`* [State Fiscal Service of Ukraine]. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html>. [in Ukrainian].

Tax Transparency 2013: Report on Progress / OECD (2013). Paris: [s. n.].  
Tipovaya konventsiya OON ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya v otnosheniyakh mezhdru razvitymi i razvivayushchimisya stranami (2001). Dok. ST/ESA/PAD/SER.E/21 [United Nations Model Convention



on the avoidance of double taxation between developed and developing countries (2001). Doc ST / ESA / PAD / SER.E / 21]. Nyu-York: Izd-vo OON. XXIII. [in Russian].

Work on exchange of information and conclusion / UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2006). Geneva, 30 October – November.

### *Анотація*

**Зулгарін В. Г. Актуальні питання оподаткування міжнародної торгівлі. – Стаття.**

*Кожна держава, в силу принципу державного суверенітету, наділена невідчужуваним правом стягувати податки на підставі зв'язку суб'єкта чи об'єкта оподаткування з національною юрисдикцією (громадянство, місце проживання, місце здійснення діяльності тощо). Вихід із бізнес-процесів за межі однієї держави може подвоїти оподаткування. Для платників податків це означає погіршення їх конкурентної позиції, що суперечить сучасним принципам вільної торгівлі.*

*Функціонування офшорних зон та так зване агресивне податкове планування – прагнення бізнесу мінімізувати податкові навантаження шляхом штучного приєднання підприємств до найменш обтяжливих податкових юрисдикцій також негативно впливають на рівень податкових надходжень держав.*

*В даний час питання оподаткування міжнародної торгівлі регулюються, головним чином, двосторонніми договорами, які базуються на Типових конвенціях про уникнення подвійного оподаткування. Спроби розробити єдину конвенцію не були успішними навіть під егідою ООН. Сьогодні в результаті нового етапу розвитку цифрових технологій, таких як Інтернет-торгівля, Інтернет-банкінг, криптовалюта, виникає нагальна потреба вдосконалити діючі міжнародні договори та розробити універсальний інструмент регулювання міжнародного податку на торгівлю, особливо під егідою ООН та ОЕСР, але також за участі Світової організації торгівлі.*

*Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування охоплюють, як правило, всі види податку на прибуток та податок на капітал і мають дві основні цілі: усунення подвійного оподаткування та боротьбу з ухиленням від сплати податків. Зазвичай вони містять трансакційні види податків та об'єкт оподаткування, опис конкретних податкових режимів, встановлених договором щодо окремих видів доходу (доходи від бізнесу, дивіденди, відсотки, роялті, заробітна плата тощо). Крім того,*

договорами передбачено порядок скасування подвійного оподаткування, права оподаткування якого зберігаються обома сторонами угоди та визначають конкретний порядок здійснення угоди.

**Ключові слова:** міжнародна торгівля, оподаткування міжнародної торгівлі, подвійне оподаткування, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, взаємний обмін податковою інформацією.