

регулювання концесійних відносин на основі об'єктів права комунальної власності.

### Література

1. Устименко В. А. Власність територіальної громади міста (господарсько-правові аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: спец. 12.00.04 «Господарське право; господарсько-процесуальне право» / В. А. Устименко ; НАН України. Ін-т екон.-правових дослідж. — Донецьк, 2007. — 33 с.

2. Зельдина Е. Р. Специальный режим хозяйствования: теоретические вопросы и направления модернизации: монография / Е. Р. Зельдина ; НАН Украины. Ин-т экономико-правовых исследований. — Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2007. — 327 с.

3. Шаповалова О. В. Надання надр у концесію (господарсько-правовий аналіз) / О. В. Шаповалова // Вісник Донецького університету. Серія В. Економіка і право. — 2008. — Вип. 1. — С. 377–382.

4. Медведева О. А. Концесія як правова форма використання державного майна у господарській діяльності недержавними суб'єктами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.04 «Господарське право; господарсько-процесуальне право» / О. А. Медведева ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. — Х., 2005. — 17 с.

5. Сосна С. А. Концессионные соглашения: теория и практика / С. А. Сосна. — М. : ООО «Нестор Академик Паблшерз», 2002. — 256 с.

6. Предпринимательское (хозяйственное) право : учебник / под ред. В. В. Лаптева, С. С. Занковского ; Рос. акад. наук, Ин-т государства и права, Академ. правовой ун-т. — М. : Волтерс Клувер, 2006. — 560 с.

7. Гладов А. В. Зарубежный опыт реализации государственно-частного партнерства: общая характеристика и организационно-институциональные основы / А. В. Гладов, А. М. Исупов, С. А. Мартышкин и др. // Вестник СамГУ. — 2008. — № 7 (66). — С. 36–55.

8. Матвеев Д. Б. Государственно-частное партнерство: зарубежный и российский опыт / Д. Б. Матвеев. — СПб. : Наука, 2007. — 172 с.

9. Котов В. В. Государственные (муниципальные) концессии — способ привлечения в Россию иностранных инвесторов / В. В. Котов // Инвестиции в России. — 1999. — № 11. — С. 19–25.

10. Шаповалова О. В. Правове забезпечення підтримки і розвитку господарювання : монографія / О. В. Шаповалова. — Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2004. — 280 с.

11. Пакерман Г. А. Унификация правового регулирования иностранных инвестиций в странах Содружества Независимых Государств : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 / Г. А. Пакерман ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. — М., 2008. — 30 с.

*Подано до редакції 01.10.2009 р.*

УДК 336.225.676

**С. М. Морозов,**

*здобувач,*

*Національний університет державної*

*податкової служби України,*

*м. Ірпінь*

### ПРАВОВА ПРИРОДА ДОГОВОРІВ ЩОДО УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Подвійне оподаткування досліджується у сфері податково-правового регулювання не так вже і давно. Окремих аспектів усунення подвійного оподаткування у своїх роботах торкалися такі вчені-правознавці, як М. П. Кучерявенко [1], І. І. Кучеров [2], О. М. Козирін [3], Ю. О. Крохіна [4], О. В. Бризгалін [5], С. Г. Пепеляєв [6]. Слід зазначити, що це питан-

ня найчастіше розглядається у двох аспектах. Переважно про це йдеться, коли аналізується зміст і місце міжнародних договорів як джерела податкового права. Це обумовлюється тим, що договори про уникнення подвійного оподаткування є найпоширенішим прикладом міжнародних договорів у системі джерел податкового права. Треба враховувати також

© С. М. Морозов, 2009

і напрям дослідження суб'єктного складу податкових правовідносин, коли без дослідження проблем подвійного оподаткування неможливо обійтися при характеристиці резидентства як одного з вихідних положень характеристики статусу платника податків.

*Метою цієї статті є дослідження правової природи договорів щодо усунення подвійного оподаткування в розрізі податково-правового регулювання через аналіз їх видів, мети і структури.*

Головною підставою реалізації податкових договорів є узгодження декількох рівнів волевиявлення суб'єктів. Нам здається, що в цьому випадку йдеться про три таких рівні. По-перше, найголовнішим є прояв волі держави, яка є суб'єкт, що заключає договір щодо усунення подвійного оподаткування з іншою державою (в цьому випадку ми певним чином абстрагуємось від тих осіб, які представляють державу). По-друге, це воля певних органів держави, які дають згоду на застосування такого договору, легалізують його дію, переводять настанови такого договору у форму відповідних законодавчих норм. Так, відповідно до ст. 9 Конституції України: «Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України» [7]. По-третє, воля відповідних контролюючих і податкових органів, зусиллями яких і забезпечується реалізація положень, що містяться в договорах, які регулюють проблеми усунення подвійного оподаткування. По-четверте, дії платників податків. У цьому випадку може йтися не про будь-якого платника податку, а лише такого, який потрапляє на межу національних систем оподаткування, діяльність або об'єкти оподаткування якого стають підставами для нарахування податків як в Україні, так і на території іншої держави.

Із приводу цього треба погодитись із зауваженням М. П. Кучерявенка, який звертає увагу на те, що податкові угоди характеризуються важливою рисою: їх дія не однакова для податкових органів держав, що домовляються, і для платників податків [8, с. 582–589]. Останні не зобов'язані користуватися положеннями податкових договорів, оскільки для поширення на них цих положень у кожному випадку від платника податків потрібна заява про його відповідний статус. У той же час податкові органи зобов'язані віддавати перевагу податковим договорам, якщо вони суперечать або не збігаються з нормами чинного національного податкового законодавства.

Це обумовлюється тим фактом, що податкові договори, у принципі, не можуть вводити в дію нові податки, збори (обов'язкові платежі) або підвищувати існуючі ставки податків, або будь-яким іншим

способом збільшувати податковий тягар платників податків. Стосовно визначення переліку, змісту правового механізму податкового платежу закріплюється виключна компетенція Верховної Ради України. Так, відповідно до ст. 92 Конституції України «Виключно законами України встановлюються Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори...» [7].

Більш того, слід підкреслити, що це положення деталізується і спеціальним податковим законодавством, коли йдеться про компетенцію відповідних органів щодо введення, зміни і скасування податків і зборів. Так, ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» закріплює, що «встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і до державних цільових фондів, а також пільг їх платникам здійснюються Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами відповідно до цього Закону, інших законів України про оподаткування. Верховна Рада Автономної Республіки Крим і сільські, селищні, міські ради можуть встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування в межах сум, що надходять до їх бюджетів. Ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита і збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності і пільги щодо оподаткування, не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. Особливі види мита справляються на підставі рішень про застосування антидемпінгових, компенсаційних і спеціальних заходів, прийнятих відповідно до законів України. Розмір і механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію встановлюються Кабінетом Міністрів України разом з Національною комісією регулювання електроенергетики України. Розмір та механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності встановлюється Кабінетом Міністрів України. Встановлення і скасування спеціального збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, розмір і механізм справляння цього збору здійснюються відповідно до Закону України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» [9].

Тобто фактично мова йде про те, що податки і збори (обов'язкові платежі), справляння яких не передбачено зазначеним Законом, крім визначених Законом України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України», сплаті не підляга-

ють. Безумовно, будь-які податки і збори (обов'язкові платежі), які запроваджуються законами України, мають бути включені до Закону України «Про систему оподаткування». Окрім цього, всі інші закони України про оподаткування мають відповідати і принципам, закладеним у ст. 2 зазначеного Закону [9]. Проте в цьому випадку треба розмежовувати повноваження відповідних державних органів щодо закріплення вичерпного переліку податкових платежів і повноваження щодо введення відповідного платежу на окремій території (держави або територіальної громади). Якщо закріплення вичерпного переліку як загальнодержавних, так і місцевих податків і зборів є компетенцією Верховної Ради України, то повноваження щодо введення їх на відповідній території розмежовуються: щодо загальнодержавних податків і зборів — закріплюються за Верховною Радою України; щодо місцевих податків і зборів (вичерпний перелік яких визначено Верховною Радою України) — місцевими радами.

Міжнародні договори, що регулюють податкові відносини, можна об'єднати у три групи.

1. Договори, в яких різні аспекти оподаткування регулюються поряд з іншими, тобто які не складають предмет податкового регулювання.

2. Договори, які присвячені загальним, вихідним проблемам оподаткування, що виникають на межі регулювання національного законодавства між країнами, які формують загально прийнятий режим справляння податків і зборів (договори щодо усунення подвійного оподаткування), що передбачає певні конструкції заліку податкового обов'язку у резидентів і нерезидентів.

3. Договори, що обумовлюють застосування механізму оподаткування відносно конкретного виду податку, платника або об'єкта оподаткування.

Взагалі поняття «подвійне оподаткування» означає обкладання одного податкового об'єкта в окремого платника тим самим (або аналогічним) податком за той самий відрізок часу (найчастіше — податковий період) [1, с. 346]. Стаття 18 Закону України «Про систему оподаткування», що регулює усунення подвійного оподаткування, зараховує суму доходу, отриману за кордоном, у загальну суму доходу, що підлягає оподаткуванню в Україні й ураховується при визначенні розміру податку. При цьому розмір зарахованих сум не може перевищувати суму податку, що підлягає сплаті в Україні. У такому випадку обов'язковим є письмове підтвердження податкового органу відповідної іноземної держави про факт сплати податку й наявності міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування.

Виходячи з цього, реалізація завдань договорів, що спрямовані на усунення подвійного оподаткування, передбачає, перш за все, захист національ-

ного платника. У той же час метою такого договору є якщо не збільшення, то хоча б не зменшення надходжень до дохідної частини бюджету, збереження наявної бази платників податків. Крім того, ефективне застосування договорів щодо усунення подвійного оподаткування повинне забезпечувати безперешкодний доступ договірних сторін до необхідної інформації. Реалізація цих положень відбувається при розгляді таких аспектів у регулюванні цих відносин. По-перше, необхідне визначення сфери застосування договору. Йдеться або про певний вид, сферу діяльності, територію, де діє режим усунення подвійного оподаткування, або перелік податкових платежів, стосовно яких домовляються держави. По-друге, закріплення конкретних видів податків і зборів за державами, стосовно яких порівнюються та зараховуються сплачені кошти. По-третє, усунення подвійного оподаткування й механізм, що його забезпечує. Останній може деталізуватися як у видах звільнень, так і у формах заліку. По-четверте, поведінка сторін, які домовляються про усунення подвійного оподаткування.

Незважаючи на деякі особливості, що характеризують кожен із договорів, про які йшлося вище, вони відрізняються традиційною структурою. Насамперед, закріплюється категорія та види осіб, до яких застосовуються положення договору — це резиденти однієї або обох договірних держав. Визначається перелік податків і зборів, на які поширюється режим усунення подвійного оподаткування та відповідно дія договору. Найчастіше договір розпочинається розділом (чи статтею) «Загальні положення». У цій частині визначається, що розуміється під країнами, які домовляються; громадянином; особою; компанією; компетентним органом; міжнародним перевезенням тощо.

Як правило, податковий договір про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (майна) звичайно складається із трьох частин: у першій частині встановлюється сфера дії угоди, у другій визначаються податкові режими, у третій передбачаються методи й порядок виконання угоди [8, с. 586—589]. У свою чергу, перша частина складається із статей, що визначають коло осіб, які підпадають під дію договору та визначаються конкретні види платежів (податків і зборів), про які йдеться в договорі.

Другу частину складають статті, що регулюють межі юрисдикції кожної країни щодо оподаткування конкретних видів доходів і капіталу (майна). Ці статті можна умовно підрозділити на три групи: статті, що відносяться до доходів від «активної» діяльності (тобто пов'язаної із присутністю на території іншої держави); статті, що регулюють режим оподаткування «пасивних» доходів; статті щодо оподаткування капіталу (майна). Крім того, сюди ж включені

статті, що дають визначення деяких термінів, які застосовуються в цьому документі при регулюванні подвійного оподаткування та підстав його усунення.

У третій частині згруповані статті, що визначають порядок співробітництва між компетентними органами з виконання договору. Слід звернути увагу на те, що саме ця частина договору містить дуже важливі норми щодо погодженого між сторонами методу усунення подвійного оподаткування і статті про набрання чинності й припинення дії договору.

Таким чином, внаслідок вищесказаного можна зробити наступний висновок. Виникнення подвійного оподаткування — це, безумовно, похідний процес від колізій у податковому праві, і міжнародний договір є не тільки найважливішим джерелом міжнародного податкового права, а й механізмом усунення подвійного оподаткування. Враховуючи мету прийняття таких договорів, важливим є виділення в кожному із них таких складових частин, як: а) коло осіб і податків, що охоплюються дією договору; б) регулювання оподаткування доходів від комерційної діяльності; в) регулювання оподаткування доходів від використання майна й майнових прав; г) регулювання оподаткування доходів від найманої праці; д) регулювання оподаткування капіталу (майна); е) визначення методів усунення подвійного оподаткування; ж) загальні правила й порядок застосування податкової угоди.

### Література

1. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. — К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. — 701 с.
2. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. — М. : Манускрипт, 1993. — 112 с.
3. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. — М. : Учеб. конс. центр «ЮрИнфоР», 2001. — 360 с.
4. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — 2-е изд., перераб. — М. : Норма, 2000. — 720 с.
5. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. — М. : Аналитика-Пресс, 1997. — 198 с.
6. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Юрист, 2004. — 591 с.
7. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
8. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. — Т. III. Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас; Право, 2005. — 600 с.
9. Про систему оподаткування : Закон України від 18.02.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 16. — Ст. 119.

Подано до редакції 17.11.2009 р.

УДК 346.2:347.15

**І. М. Ямкова,**

*здобувач,  
Інститут економіко-правових  
досліджень НАН України,  
м. Донецьк*

### ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

За останні роки в Україні більш популярною становиться найпростіша форма господарювання — приватне підприємництво. Сучасні приватні підприємці в умовах економічної кризи не поповнюють лани безробітних, а щоденно знаходять засоби існування для себе, своїх сімей, сплачують зарплатню найманим працівникам, створивши для них нові робочі місця. Характерною є тенденція збільшення

кількості суб'єктів приватного підприємництва. За даними Держкомстату України, у 2007 р. функціонувало 2218 тис. фізичних осіб-підприємців, обсяг реалізованої ними продукції (робіт, послуг) досяг 153019,6 млн грн, середня кількість зайнятих у них працівників досягла 1461 тис. осіб [1].

У вітчизняній літературі, на жаль, бракує фундаментальних наукових розробок, присвячених право-

© І. М. Ямкова, 2009