

УДК 347.4

І. В. Геращенко*здобувач кафедри адміністративного та митного прав
Університету митної справи та фінансів***ДО ПИТАННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ДОГОВОРІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Вступ. Будь-які поняття та явища краще досліджувати тоді, коли вони чітко впорядковані та систематизовані. Слово «класифікація» має латинське походження та в перекладі означає (classis – розряд, fasio – роблю), тобто визначає поділ явищ по групах, розрядах залежно від певних ознак [1, с. 200]. На сьогоднішній день існує багато визначень поняття класифікація, одні автори характеризували класифікацію як систему суміжних понять предмета регулювання, інші науковці зазначають, що класифікація – це логічна операція відповідно до якої здійснюється поділ визначених об'єктів [2, с. 586].

У словнику В. І. Даля вказується: класифікувати – це розділяти на встановлені порядки [3, с. 114]. У Словнику російської мови А. П. Євген'євої поняття класифікація визначається, як система поділу схожих предметів або понять за певними узагальнюючими ознаками [4, с. 54]. У Словнику С. І. Ожегова поняття класифікації розуміється як: розподіл явищ по групах та класах [5, с. 238]. У Словнику української мови, надається наступне визначення класифікації: класифікація – це системи поділу явищ та предметів за спільними для них властивостями [6, с. 175]. За словами Є. Н. Белякова класифікація – це порядок розподілу вивчених елементів встановленої кількості за істотними ознаками, які є для них спільними або система відібраних об'єднаних понять в певній галузі знань [7, с. 254].

У науці філософії поняття «класифікація» визначається як система поділу та подальшого впорядкування предмету дослідження систематичний поділ і впорядкування понять і предметів [8, с. 212]. В Енциклопедії Брокгауза зазначається, що під класифікацією потрібно тлумачити прийом логіки, який застосовується під час поділу понять. Науковець С. С. Розова зазначала, що класифікація – це процес розуміння та поділу явищ за заздалегідь визначеними критеріями [9, с. 17]. Можна чітко простежити, що практично всі науковці поняття «класифікація» ототожнюють з поняттям «поділ». Тобто, основою побудови різного роду класифікацій складає операція поділу.

Значення класифікації в праві полягає в тому, що її потрібно розуміти як особливий метод, фактове використання якого надає змогу забезпечити ефективність правового регулювання, а також сприяє вдосконаленню правового регулювання суспільних відносин. Крім того, з наукової точки

зору без аналізу всієї варіативності проявів поняття неможливо встановити його змістовну природу, аналіз цієї варіативності здійснюється саме шляхом класифікації.

У даному випадку потрібно відмітити, що у податковому праві застосування договірних конструкцій не є поширеним. При цьому навіть у податковому праві варіативність проявів договірної регулювання податкових відносин є достатньою для того, щоб провести їх класифікацію.

Виклад основного матеріалу. Перед тим як перейти до аналізу власне різновидів договорів у сфері оподаткування потрібно визначити класифікаційні критерії для підрозділення відповідних договорів. Серед відповідних класифікаційних критеріїв можна виділити наступні:

1) в залежності від рівня укладення договорів їх можна підрозділити на: а) міжнародні договори; б) національні договори.

2) в залежності від обов'язковості положень таких договорів: а) модельні договори; б) обов'язкові договори.

3) в залежності від кількісно-суб'єктного складу таких договорів: а) двосторонні договори; б) багатосторонні договори.

У подальшому потрібно коротко розглянути кожен із вищезазначених різновидів договорів у сфері оподаткування.

Міжнародні та національні договори. Залежно від того, на якому рівні укладаються договори з податково-правових питань, такі договори поділяються на міжнародні та національні договори. Міжнародні договори можуть формуватися декількома типами суб'єктів. До таких суб'єктів відносяться: а) держави; б) міжнародні організації. Якщо переважна більшість міжнародних договорів укладається між суверенними державами, то не можна забувати про низку договорів, які не укладаються на дво- або ж багатосторонній основі – такі договори саме формуються одним єдиним суб'єктом, яким виступає конкретна міжнародна організація. Як приклад можна навести наступні міжнародні договори: а) Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталів від 1977 р. (оновлена 1992 р.); б) Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються від 1980 р. (оновлена 2017 р.). Два вищезазначені модельні акти являють собою яскраві приклади міжнародних

договорів, положення яких були сформульовані міжнародними організаціями. Саме на основі відповідних модельних актів держави згодом і укладають двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Що ж стосується національних договорів, то вони укладаються між контролюючим органом та платником податків й існують виключно у двох формах: а) договір про відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків; б) договір про розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків. Національний характер таких договорів обумовлюється тим, що вони приймаються всередині держави та між конкретними національними суб'єктами податкових відносин.

Модельні договори та обов'язкові договори.

У даному випадку нарізним критерієм підрозділення являється фактор обов'язковості або ж рекомендованості до укладення таких договорів. Специфіка модельних договорів обумовлюється тим, що вони фактично являють собою форму-договір, до підписання якої спонукаються інші суб'єкти правовідносин. При цьому така форма-договір чітко або ж опосередковано визначає сам зміст договорів, які у подальшому укладатимуться сторонами. Модельний договір пропонує як зразкову структуру, так і зміст положень та вихідні основи конкретних договорів, які в подальшому повинні бути укладені між сторонами. При цьому ключовою є "зразковість", проте аж ніяк не обов'язковість таких договорів. У силу формальної та змістовної послідовності таких договорів учасники суспільних відносин самостійно та ініціативно приймають рішення про їх застосування при формалізації відносин, які складаються між відповідними суб'єктами. У сфері оподаткування такими модельними договорами є типові конвенції ОЕСР та ООН з питань, що стосуються уникнення подвійного оподаткування. При цьому відповідні модельні договори не є обов'язковими для держав. Держави укладають двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування в силу цілої низки факторів:

А) необхідності уніфікації підходів з приводу уникнення подвійного оподаткування;

Б) послідовність формулювань запропонованих до формалізації положень;

В) авторитетність джерела таких договірних положень;

Г) усталеність підходів до закріплення таких приписів.

Таким чином, ми повинні резюмувати, що найбільш поширеним різновидом модельних договорів у сфері оподаткування є саме типові угоди про уникнення подвійного оподаткування, які являються зразковими договорами, що укладаються між державами, які прагнуть таким чином врегулювати питання уникнення подвійного оподаткування.

Що ж стосується обов'язкових до виконання договорів, то вони підрозділяються на два рівні: 1) міжнародні договори (у переважній більшості міждержавні двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування); 2) двосторонні договори про відстрочення/розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків. Відповідні договори після їх підписання (в аспекті міжнародних договорів – після їх ратифікації) вже є обов'язковими в аспекті дотримання сформульованих у таких договорах положень з боку сторін таких договорів. За загальним правилом, превалююче число обов'язкових договорів у сфері оподаткування є саме двосторонніми договорами. При цьому в аспекті ієрархічності превалюючими за своєю юридичною силою є саме міжнародні договори. Такого роду підхід обумовлюється загальними вимогами, що висувуються до системи джерел права. Однак такого роду співставлення за ієрархічністю має радше "синтетичний" (штучний) характер, так як в аспекті регламентаційного впливу міжнародні договори у сфері оподаткування не пересікаються з національними договорами про відстрочення/розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу).

У даному випадку ми повинні констатувати, що в рамках досліджуваного класифікаційного критерію самі обов'язкові договори підрозділяються на міжнародні та національні, що свідчить про наявність структурних підсистем. Такого роду складна структура також вказує на явність специфічних "зв'язків" між наведеними класифікаційними критеріями.

Двосторонні договори та багатосторонні договори. Підрозділення за відповідним критерієм має суб'єктно-кількісний характер: двосторонні договори – два суб'єкти; багатосторонні договори – три і більше суб'єкта. У першу чергу потрібно відмітити, що переважна більшість договорів, які стосуються податково-правових питань, є двосторонніми. Це стосується як міжнародних договорів, так і національних договорів. Що ж стосується багатосторонніх угод, то вони не є типовими для укладення з питань податково-правового характеру. Такого роду підхід обумовлюється, зокрема, неможливістю абсолютної уніфікації підходів до регулювання податкових відносин. За загальним правилом сфера оподаткування перебуває у площині виключного суверенітету конкретних держав. Підходи до оподаткування та власне самий набір загальнообов'язкових платежів та механізмів їх адміністрування може суттєво різнитися навіть у державах з подібною правовою системою. У зв'язку з цим саме на основі двосторонньої домовленості держави можуть більш оптимально досягати домовленостей із податково-правових питань. У той же самий час, з певних казуальних питань, або ж навпаки – питань загально-

стратегічних, домовленості часто досягаються саме шляхом укладення багатосторонніх угод (стосується виключно міжнародних угод з питань оподаткування). Так, казуальних (вузькоспеціалізованих) питань стосувалася, наприклад, Багатостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди від 13.12.1979 [10]. Коли ж мова йде про багатосторонні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, які стосуються стратегічно-важливих питань, то таким міжнародним договором є Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016 (далі – MLI). Відповідна багатостороння угода була розроблена з метою дійсної реалізації положень Плану BEPS (Base erosion and Profit Shifting).

Література:

1. Философский словарь / Под редакцией И.Т. Фролова. – М. : Политиздат, 1991. – 559 с.
2. Философский словарь / Под ред. М.М. Розенталя, П.Ф. Юдина. – М. : Политиздат, 1963. – 544 с.
3. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В.И. Даль. – [4-е изд., стереотип]. – М. : Рус. яз. медиа, 2007. – Т. 2 : – О., 2007. – 780 с.
4. Словарь русского языка: в 4-х т. / Под ред. А. П. Евгеньевой. – [2-е изд., испр. и доп.]. – М. : Русский язык, 1981-1984. – 527 с.
5. Ожегов С.И. Словарь русского языка // Гл. ред. С. П. Обнорский, Под ред. Н. Ю. Шведовой / С. И. Ожегов. – [10-е изд.], 1973. – 847 с.
6. Словник української мови : академічний тлумачний словник : в 11 т. / Під ред. акад. І. Білодіда. – К. : Наукова думка, 1970- 1980. – Т. 4. – 1973.
7. Менеджмент: Энциклопедия / Под ред. профессора Е.Н. Белякова – Н. Новгород: Вектор – ТиС, 2005. – 704 с.
8. Философский энциклопедический словарь / Е.Ф. Губский, Г.В. Кораблева, В.А. Лутченко. – М. : Инфра-М, 1997. – 576 с.
9. Розова С.С. Классификационная проблема в современной науке / С.С. Розова. – Новосибирск : Наука, 1986. – 232 с.
10. Багатостороння конвенція про уникнення подвійного оподаткування виплат авторської винагороди від 13.12.1979 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_259#Text

Анотація

Геращенко І. В. До питання класифікації договорів у сфері оподаткування. – Стаття.

Стаття присвячена аналізу класифікації договорів у сфері оподаткування. Передусім, розглянуто визначення поняття класифікації, оскільки, на сьогоднішній день існує багато визначень поняття класифікація, одні автори характеризували класифікацію як систему суміжних понять предмета регулювання, інші науковці зазначають, що класифікація – це логічна операція відповідно до якої здійснюється поділ визначених об'єктів. Зроблено висновок про те, що практично всі науковці поняття «класифікація» ототожнюють з по-

няттям «поділ». Тобто, основою побудови різного роду класифікацій складає операція поділу.

Визначено класифікаційні критерії для підрозділення відповідних договорів. Серед відповідних класифікаційних критеріїв можна виділити наступні: 1) в залежності від рівня укладення договорів їх можна підрозділити на: а) міжнародні договори; б) національні договори (національний характер таких договорів обумовлюється тим, що вони приймаються всередині держави та між конкретними національними суб'єктами податкових відносин). 2) в залежності від обов'язковості положень таких договорів: а) модельні договори (у сфері оподаткування такими модельними договорами є типові конвенції ОЕСР та ООН з питань, що стосуються уникнення подвійного оподаткування); б) обов'язкові договори (наприклад, міждержавні двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування та двосторонні договори про відстрочення/розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків). 3) в залежності від кількісно-суб'єктного складу таких договорів: а) двосторонні договори; б) багатосторонні договори.

Таким чином, саме розуміння природи питання класифікації договорів у сфері оподаткування, є надзвичайно важливим і породжує необхідність у подальшому дослідженні відповідної проблематики.

Ключові слова: класифікація, договір, міжнародні договори, національні договори, модельні договори, обов'язкові договори, двосторонні договори, багатосторонні договори.

Summary

Herashchenko I. V. To the question of classification of agreements in the field of taxation. – Article.

The article is devoted to the analysis of the classification of agreements in the field of taxation. First of all, the definition of classification is considered, because today there are many definitions of classification, some authors have characterized classification as a system of related concepts of the subject of regulation, other scholars note that classification is a logical operation according to which certain objects are divided. It is concluded that almost all scientists identify the concept of "classification" with the concept of "division". That is, the basis for constructing various classifications is the operation of division.

Classification criteria for the division of relevant agreements are defined. Among the relevant classification criteria are the following: 1) depending on the level of conclusion of agreements they can be divided into: a) international agreements; b) national agreements (the national nature of such agreements is conditioned by the fact that they are accepted within the state and between specific national subjects of tax relations). 2) depending on the binding nature of the following agreements: a) model agreements (in the field of taxation, such model agreements are standard OECD and UN conventions on the avoidance of double taxation); b) mandatory agreements (for example, interstate bilateral agreements on avoidance of double taxation and bilateral agreements on deferral / installment of monetary obligations (tax debt) of the taxpayer). 3) depending on the quantitative and subjective composition of the following agreements: a) bilateral agreements; b) multilateral agreements.

Thus, understanding the nature of the classification of contracts in the field of taxation is extremely important and raises the need for further study of relevant issues.

Key words: classification, treaty, international treaties, national treaties, model treaties, binding treaties, bilateral treaties, multilateral treaties.