УДК 341.241.8:336.226.1(4-572 ЄС)

О. Лепетюк,
асистент кафедри міжнародного права і міжнародних відносин
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ У СВІТЛІ УГОДИ ПРО ПАРТНЕРСТВО І СПІВРОБІТНИЦТВО МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИМИ ІНТЕГРАЦІЙНИМИ ОБ'ЄДНАННЯМИ

Угода про партнерство і співробітництво (далі – УПС) була підписана 14 червня 1994 р. між Україною та європейськими інтеграційними об'єднаннями (Європейське економічне співтовариство, Європейське співтовариство по вугіллю та сталі, Європейське співтовариство по атомній енергії) та їх державами-членами. УПС стала першим з подібних договорів, які планувалось підписати європейськими інтеграційними об'єднаннями з кожною з колишніх республік СРСР [1, с. 139]. Нею було закладено основи співробітництва між Україною та державами-членами ЄС і відповідними інтеграційними об'єднаннями, зокрема у сфері прямого оподаткування. Саме тому виникає потреба у характеристиці УПС у контексті її впливу на механізм регулювання прямого оподаткування.

Співпраця України з ЄС у різних контекстах викликала і викликає значну зацікавленість широкого кола дослідників, серед яких необхідно назвати: О.К. Вишнякова, О.О. Гріненко, З.М. Макаруху, М.М. Микієвича, В.І. Муравйова, Р.А. Петрова та ін. З точки зору оподаткування співпраця між Україною та ЄС досліджувалась у роботах І.А. Березовської, Г.М. Білецької, М.В. Кармаліти, І.О. Трубіна, А.І. Попович, Є.С. Хорошаєва, К.В. Ященко та ін. Разом з тим, маємо відмітити, що в переважній більшості таких робіт дослідники акцентують свою увагу, в першу чергу, на непрямому оподаткуванні, що зумовлює неналежний рівень дослідження міжнародно-правового співробітництва між Україною та ЄС у контексті прямих податків. Метою статті є характеристика норм УПС, які мають ключове значення для регулювання сфери прямого оподаткування.

В тексті УПС прямі податки, на відміну від мит та непрямих податків, окремо не згадуються, що може бути пояснено відносно низьким рівнем гармонізації у сфері прямого оподаткування самих держав-членів ЄС, а це впливає і на обмеженість компетенції європейських інтеграційних об'єднань у відповідній сфері. Але згаданий міжнародний договір містить ряд положень, які безпосередньо стосуються механізму регулювання відносин у сфері прямого оподаткування. До ключових з них можна віднести ст. 15, ст. 30, ст. 46, п. 2 ст. 51, ст. 95.

Положення про надання національного режиму імпортованим товарам згідно зі ст. 15 УПС майже дослівно відтворює п. 1 і 4 ст. III ч. II Генеральної угоди з тарифів і торгівлі від 30.10.1947 р. (в редакції 1994 р.) (далі – ГАТТ) [2; 3, с. 39-40].

Особливістю УПС у цьому контексті є те, що ст. 15 УПС у своєму п. 1 повторює перше речення п. 2 ст. III ГАТТ, але нічого не говорить про його друге речення, яке, з посиланням на п. 1 ст. III ч. II ГАТТ, встановлює чітке обмеження: «внутрішні податки та інші внутрішні збори з імпортованої та вітчизняної продукції не застосовуються шляхом, який би передбачав протекцію вітчизняного виробництва. Але після вступу України до СОТ для обох сторін

© О. Лепетюк, 2014

Угоди почала діяти ст. III:2 в повному обсязі» [4, с. 412].

У сучасних дослідженнях сфера застосування ст. 15 УПС часто обмежується лише непрямим оподаткуванням. Подібної точки зору, вочевидь, дотримується В.І. Муравйов, який відмічає, що «важливим принципом ГАТТ/СОТ щодо торгівлі товарами, який доповнює РНС, запроваджуючи рівні умови для лібералізації торгівлі товарами, є національний режим у сфері непрямого оподаткування» [5, с. 210]. Вважаємо, що ця точка зору навряд чи може бути обґрунтованою за сучасних умов. Так, сам текст ст. 15 УПС не містить жодних обмежень чи виключень, які могли б безпосередньо давати підстави для висновку про те, що заходи у сфері прямого оподаткування не підпадають під вимоги відповідного положення. Крім того, заважаючи на те, що розробники ст. 15 УПС у процесі роботи над розробкою її формулювання звертались до ст. III ГАТТ, то логічно припустити, що тлумачення останньої стосовно можливості поширення її вимог на заходи у сфері прямого оподаткування може бути за аналогією використане і у процесі вирішення відповідної проблеми у світлі ст. 15 УПС з необхідними застереженнями.

Безпосереднє підтвердження висловлена нами точка зору отримала у практиці вирішення спорів в рамках СОТ. Зокрема, під час розгляду скарги, поданої ЄС на використовувані у США правила оподаткування «зовнішньоторгових корпорацій», було винесене рішення, яке містило таке формулювання: «ми не бачимо жодних особливостей чи обмежень у тексті ст. III:4 стосовно типу переваг, пов'язаних з заходами, які підпадають під дію ст. III:4 ГАТТ 1994. Таким чином, ніщо у зрозумілій мові цього положення безпосередньо не виключає вимог, які обумовлюють доступ до заходів з прямого оподаткування, зі сфери дії ст. III, яка стосується «національного режиму внутрішнього оподаткування та регулювання» [6, с. 53]. Таке рішення у контексті прямого оподаткування, на думку М. Дейлі, «зробило зрозумілим те, що такі податки дійсно потрапляють в сферу дії ст. III ГАТТ» [7, с. 532]. На цій підставі, наприклад, звільнення від оподаткування для згаданих зовнішньоторгових корпорацій стосовно іноземного доходу, отриманого від реалізації товарів, 50 і більше відсотків ринкової вартості яких сформовано за рахунок внутрішнього виробництва, було визнано таким, що порушує вимоги національного режиму [6, с. 60].

У п. «а» п. 2 ст. 30 УПС передбачено, що для українських підприємств надається щодо створення на території держав-членів ЄС режим, що є не менш сприятливим, аніж той, що надано компаніям будь-якої третьої країни. Українським підприємствам надається РНС. Згідно з наступним підпунктом дочірні компанії українських суб'єктів господарювання, засновані на території держав-членів ЄС, володіють не менш сприятливим режимом, ніж той, що надається будь-яким компаніям ЄС стосовно їх діяльності. Філіали ж українських компаній, засновані на території держав-членів ЄС, мають не менш сприятливий режим, аніж той, що надається філіалам компаній будь-якої третьої держави, як це передбачено у п. «с» п. 1 ст. 30 УПС.

Тут важливо відмітити, що право на заснування у сфері acquis communautaire не позбавлене фіскального виміру, як це визнається у практиці Суду ЄС. У справі 318/86 Комісія проти Франції Суд ЄС визнав дискримінаційним податкове законодавство Франції, яке не передбачало податкових пільг для агенцій або філій компаній з інших держав-членів. При чому Суд ЄС посилався на ст. 43 ДЄСп (нині ст. 49 ДФЄС), заявивши, що вона надає суб'єктам підприємництва право вільно обирати відповідну правову форму для своєї діяльності в іншій державі-члені, що свобода такого вибору не повинна обмежуватися дискримінаційними податковими правилами [5, с. 123]. Оскільки компанії

ЄС на території держав-членів наділені правом на заснування згідно зі ст. 49 ДФЄС, а дочірні компанії українських суб'єктів господарювання на території держав-членів ЄС наділяються режимом не гіршим, аніж той, що надається будь-яким компаніям ЄС стосовно їх діяльності. Це означає, що дочірні компанії вітчизняних суб'єктів господарювання також мають змогу оспорювати дискримінаційні заходи у сфері прямого оподаткування. Таким чином, дочірні компанії українських суб'єктів господарювання мають змогу уникати дискримінаційні заходи у сфері прямого оподаткування в тому ж обсязі, що і європейські компанії відповідно до ст. 49 ДФЄС.

Додаткового оптимізму стосовно можливості використання, зокрема, ст. 30 УПС у контексті захисту інтересів вітчизняних суб'єктів господарювання щодо запобігання застосуванню стосовно їх дочірніх компаній в ЄС дискримінаційних заходів у сфері прямого оподаткування, надає також позиція Суду ЄС у справі Сімутенков проти Міністерства освіти та культури і Федерації футболу Іспанії (рішення від 12.04.2005 р.) [8]. У п. 21 рішення у згаданій справі Суд ЄС нагадав, що «згідно зі сформованою судовою практикою положення угоди, укладеної Співтовариствами з третіми державами, повинно вважатись нормою прямого застосування, якщо з врахуванням його змісту, а також мети і характеру угоди вона передбачає ясне і чітке зобов'язання, що у своєму виконанні або в своїх наслідках не знаходиться в залежності від запровадження в дію будь-якого наступного акту». На цій підставі у наступному п. 22 рішення Суд ЄС визнав пряму дію положення п. 1 ст. 23 Угоди про партнерство і співробітництво з Росією, яке закріпляло заборону щодо застосування дискримінаційного режиму стосовно російських працівників на території держав-членів ЄС. Визнання прямої дії норм Угоди про партнерство і співробітництво з Росією, яка належить до того ж типу угод, що і УПС, на нашу думку, означає те, що і вітчизняні суб'єкти господарювання мають змогу посилатись на норми УПС як на норми прямої дії, якщо вони відповідають встановленим вимогам, при захисті інтересів своїх дочірніх структур, заснованих на території держав-членів ЄС, в т. ч. і на норми ст. 30 УПС.

Передбачений УПС РНС істотно обмежений згідно з п. 1 ст. 46, яка встановлює, що на податкові пільги, які сторони надають чи надаватимуть одне одному у майбутньому на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування чи інших угод з оподаткування, не може бути поширено РНС. Такий крок, на наш погляд, є доволі логічним і виправданим як з точки зору збереження фіскального суверенітету держав-членів ЄС, так і з точки зору забезпечення чіткого розмежування компетенції між державами-членами ЄС та європейськими інтеграційними об'єднаннями. Закріплений у ст. 46 УПС підхід дозволяє зберегти за кожною з держав-членів ЄС можливість самостійного вирішення проблеми уникнення подвійного оподаткування та розподілу компетенції щодо оподаткування окремих видів транскордонних доходів (наприклад, роялті, проценти, дивіденди та ін.) шляхом проведення двосторонніх перемовин з Україною та укладення відповідних міжнародних податкових договорів. Завдяки передбаченому УПС обмеженню сфери застосування РНС досягнутий в результаті укладення відповідного договору баланс інтересів держав-учасниць не передбачатиме можливості поширення його вигід на треті сторони згідно з вимогами такого РНС. Для України відступ від поширення РНС на договірні переваги, згідно з міжнародними податковими договорами, передбачений ст. 46 УПС, теж може бути вигідним, оскільки надає можливість гнучко реагувати на потреби економічних взаємовідносин з конкретною державою-членом ЄС.

Як ми відмічали, встановлення передбаченого УПС обмеження сфери

застосування РНС має також важливе значення у світлі acquis communautaire, оскільки існують різні точки зору стосовно того, чи РНС у контексті свободи вільного руху товарів передбачає поширення своїх вимог на переваги договорів про уникнення подвійного оподаткування держав-членів ЄС [9, с. 278-281]. Укладення таких договорів часто є результатом складних двосторонніх домовленостей між конкретною державою-членом ЄС та іншою державою, здійснених з метою забезпечення балансу їх інтересів. Стає очевидним, що поширення отриманих таким шляхом договірних переваг на третіх сторін згідно з умовами відповідного договору порушуватиме принцип взаємності.

Опосередкованим підтвердженням цьому є і позиція Суду ЄС, яка визнає свободу визначення порядку взаємовідносин як держав-членів між собою, так і з третіми державами за допомогою міжнародних податкових договорів: «держави-члени вільні в рамках двосторонніх договорів, що укладаються з метою уникнення подвійного оподаткування, у визначенні факторів взаємозв'язку (connecting factors) між собою з метою розмежування податкових юрисдикцій» (п. 56 рішення у справі Компані де Сан Гобен) [10]. Разом з тим, «хоча пряме оподаткування знаходиться в компетенції держав-членів, вони повинні, незважаючи на це, здійснювати свої податкові права відповідно до права Співтовариства» (п. 57 рішення у справі Компані де Сан Гобен).

На наш погляд, саме з урахуванням складності і неоднозначності вирішення проблеми поширення РНС на договірні переваги, передбачені міжнародними податковими договорами держав-членів ЄС, обґрунтованість і доцільність запровадження передбаченого ст. 46 УПС обмеження сфери застосування РНС не викликає сумніву.

Хоча п. 1 ст. 46 УПС має ключове значення, доволі важливими є і інші два пункти цієї ж статті для регулювання сфери прямого оподаткування. Так, п. 2 ст. 46 УПС передбачає неможливість тлумачення жодних положень відповідної міжнародної угоди так, щоб це могло створити перешкоди для реалізації договірними сторонами заходів, спрямованих на протидію недобросовісній поведінці платників податків відповідно до положень міжнародних податкових договорів чи національного податкового законодавства. Такий крок є доволі виправданим зважаючи на надзвичайну актуальність проблеми недобросовісної поведінки платників податків, яка набула загрозливих масштабів як у Європі, так і в Україні. Так, за оцінками фахівців, в ЄС від схем податкового шахрайства і уникнення від оподаткування щорічно втрачається до 1 трлн євро, а в Україні лише від офшорних схем втрачається близько 100 млрд грн [11; 12]. Саме тому важливим є запобігання виникненню ситуацій, в яких би недобросовісний платник податків отримував можливість посилатись на норми УПС як на підставу для оскарження правомірних вимог компетентних органів договірних сторін у сфері оподаткування. Імовірно, подібні міркування і зумовили включення в текст п. 2 ст. 46 УПС.

У п. 3 ст. 46 йде мова про те, що норми УПС не можуть тлумачитись таким чином, щоб завадити договірним сторонам враховувати різницю при застосуванні відповідних положень їх податкового законодавства між платниками податків, які знаходяться не в однаковому становищі, зокрема, що стосується їх місця резидентства. Тут маємо відмітити, що ми цілеспрямовано відійшли від українського варіанту перекладу УПС, оскільки англомовний варіант, на нашу думку, дозволяє більш точно передати зміст відповідної норми з дотриманням вимог логічності і узгодженості [13].

По-перше, український переклад словосполучення «fiscal legislation» як «фінансове законодавство» навряд чи може бути названо коректним, зважаючи на значно ширший зміст поняття «фінансове законодавство», до якого, крім податкового і бюджетного, вхо-

дять ще й страхове, банківське законодавство тощо. У цьому випадку коректніше говорити саме про «податкове законодавство», оскільки за змістом норми зрозуміло, що мова йде, насамперед, про податкове законодавство. Підтвердженням цьому є і сам зміст терміну «фіскальний», який можна визначити, виходячи зі змісту поняття «фіскальна політика». Під останньою розуміють зміни, які вносить уряд у розміри та умови оподаткування, а також у розмір та порядок державних витрат з метою стабілізації економіки [14, с. 1538]. Таким чином, логічно припустити, що прикметник «фіскальний» означає «пов'язаний з формуванням доходів держави та фінансуванням нею витрат», тобто з податковим та бюджетним аспектом державного регулювання фінансових відносин.

По-друге, український переклад словосполучення «place of residence» як «місце проживання» є некоректним хоча б з тієї причини, що обирати місце проживання можуть лише фізичні особи, а не юридичні особи. Крім того, як договори України про уникнення подвійного оподаткування, так і внутрішнє податкове законодавство оперують терміном «резидент», зміст якого, зокрема, чітко визначено у п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України). Тому, на нашу думку, коректніше використовувати в якості перекладу відповідного терміну поняття «місце резидентства», а не «місце проживання».

Наведений нами приклад не зовсім коректного українського перекладу п. 3 ст. 46 УПС підтверджує те, що «попри автентичність українського та англійського текстів, український текст має ряд недоліків, таких як: відсутність уніфікації термінології та неадекватне вживання термінів, змістовна невідповідність англійській версії» [15, с. 148].

Коментуючи п. 3 ст. 46 УПС, В.І. Муравйов відмічав, що «УПС допускає ... дискримінаційне оподаткування, надаючи право державам-членам Євросоюзу чи Україні враховувати різницю при застосуванні відповідних положень їх фінансового законодавства між платниками податків, які знаходяться не в однаковому становищі, зокрема, що стосується місця їх проживання» [5, с. 213]. Навряд чи можна погодитись з обґрунтованістю оцінки відповідної норми УПС як дискримінаційної у контексті оподаткування. Адже загальновизнаним є те, що «стосовно національних організацій (резиденти) у держави наявна повна податкова юрисдикція, а стосовно іноземних організацій (нерезиденти) податкова юрисдикція є обмеженою. Це обумовлено тим, що для перших в якості особистого закону застосовується право держави, резидентом якої вони є, а для інших – право відповідних держав» [16, с. 117]. Такий підхід відтворений практично у всіх національних податкових законодавствах держав світу, а тому і збереження можливості розмежування між резидентами і нерезидентами у контексті оподаткування є виправданим. Підтвердженням цьому є ст. 4.1 ПК України. У ній закріплено такий принцип податкового законодавства, як рівність усіх платників податків перед законом та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Серед підстав дискримінації зазначено неоднаковий підхід лише в залежності від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу, але згадка про неоднаковий режим в залежності від місця резидентства як про підставу дискримінації відсутня.

Крім того, в установчих договорах ЄС обмеження, аналогічне за змістом з п. 3 ст. 46 УПС, повністю зняте (ст. 61 Договору про функціонування ЄС (далі – ДФЄС)), що є повністю виправданим у світлі свободи надання послуг згідно зі ст. 56 ДФЄС та з урахуванням рівня інтегрованості економік держав-членів ЄС. Оскільки свобода надання послуг в УПС в тому ж обсязі, що і в установчих договорах ЄС, не передбачена, то на цій підставі збереження права на

відмінності у режимах застосування норм податкового законодавства стосовно осіб, які є резидентами, і осіб, які не є резидентами, виглядає цілком логічним кроком.

Маємо додати, що п. 3 ст. 46 повторений у п. 2 ст. 95 УПС «з метою роз'яснення того, що положення пункту 1 цієї статті, яким заборонено дискримінацію громадян України, її компаній та фірм і так само громадян, компаній та фірм ЄС та країн-членів, не застосовуються до законодавчих фіскальних винятків» [3, с. 90]. Як ми вже відмітили, такий крок є виправданим з точки зору необхідності дотримання інтересів договірних сторін у сфері оподаткування, для чого концепція резидентства у контексті оподаткування транскордонних доходів є основоположною, та з урахуванням досягнутого ними рівня економічної інтеграції.

Важливу роль у механізмі міжнародно-правового регулювання співпраці України з ЄС в сфері прямого оподаткування на основі УПС відіграє ст. 51. Згідно з її п. 1 Україна бере на себе одностороннє зобов'язання щодо зближення існуючого та майбутнього законодавства України з законодавством відповідного інтеграційного об'єднання, а в п. 2 уточнено, що приблизна адекватність законів матиме місце в цілому ряді галузей, зокрема в сфері оподаткування (причому непряме оподаткування згадано окремо). Окремий п. 3 ст. 51 УПС присвячено формам надання технічної допомоги з метою досягнення поставленого завдання щодо зближення національного законодавства.

Варто відмітити, що якщо ст. 51 УПС оперує терміном «зближення», то в інших нормах УПС та договорах ЄС, а також національному законодавстві України і доктрині вдаються до використання інших термінів: «наближення», «адаптація», «адаптація законодавства України до acquis communautaire», «уніфікація», «гармонізація», «апроксимація» [4, с. 397]. Така розмаїтість у використовуваній термінології навряд чи сприяє однозначності розуміння сутності відповідного зобов'язання України згідно зі ст. 51 УПС, що зумовлена складністю юридичної природи та унікальністю процесів європейської інтеграції. Певний вплив на розмаїтість використовуваної термінології у контексті ст. 51 УПС викликали і лінгвістичні помилки, зокрема, термін «approximation» в англомовній версії УПС у контексті ст. 51 перекладено на українську мову двома різними термінами – «зближення» та «приблизна адекватність» [15, с. 148].

Ще одним проблемним аспектом ст. 51 УПС є те, що вона не передбачала конкретних термінів щодо здійснення процесу зближення національного законодавства України з відповідними нормами законодавства ЄС у конкретних сферах. На думку І.І. Крулька, «відсутність визначення конкретних термінів, а відтак – зобов'язань, призводить до можливого затягування процесу адаптації законодавства, що, у свою чергу, прямо впливає на ефективність реалізації зовнішньополітичного курсу на європейську інтеграцію» [17, с. 183].

Одним з ключових недоліків ст. 51 УПС «була відсутність нагляду за процесом гармонізації в Україні з боку компетентних українських установ та ЄС» [18, с. 82]. Крім того, у контексті характеристики правових засад здійснення процесу гармонізації, ключовою серед яких є ст. 51 УПС, В.І. Муравйов відмічав, що «мова йшла переважно про наміри, а не про чіткі зобов'язання сторін. А це ставило весь процес гармонізації в залежність від зацікавленості сторін у його просуванні і це, у свою чергу, надавало їх діям політичного забарвлення» [19, с. 35].

Як бачимо, незважаючи на відсутність безпосередніх згадок про прямі податки, договірні норми УПС містили значний потенціал для впливу на механізм регулювання прямих податків. Такий вплив на розвиток вітчизняної податкової системи є очевидним у контексті євроінтеграційного вибору України, адже вони сприяють впровад-

женню кращих європейських практик у сфері прямого оподаткування та формуванню злагодженості у функціонуванні національних податкових систем у контексті оподаткування доходів, які або походять з території іншої договірної сторони, або належать представникам останньої. На цій підставі вважаємо, що у процесі реалізації норм УПС у сфері прямого оподаткування вдалось досягти поставлених цілей, незважаючи на ряд пов'язаних з ними проблемних аспектів.

Ключові слова: пряме оподаткування, ЄС, міжнародно-правове співробітництво.

Стаття присвячена характеристиці норм Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та європейськими інтеграційними об'єднаннями 1994 р. у світлі вимог щодо механізму правового регулювання прямого оподаткування. Незважаючи на ряд проблемних аспектів, згадана Угода стала відповідним вимогам часу і потребам сторін дієвим інструментом співпраці у сфері прямого оподаткування.

Статья посвящена характеристике норм Соглашения о партнерстве и сотрудничестве между Украиной и европейскими интеграционными объединениями 1994 г. в свете требований к механизму правового регулирования прямого налогообложения. Несмотря на ряд проблемных аспектов, упомянутое Соглашение являлось соответствующим требованиям времени и потребностям сторон инструментом сотрудничества, действенным инструментом сотрудничества в сфере прямого налогообложения.

The article is devoted to the characteristic of Partnership and Co-operation Agreement between the European Communities and Ukraine of 1994 in the context of its demands to the mechanism of direct taxation regulation. Despite some problem aspects of the treaty norms, the Agreement has become effective instrument of cooperation in the area of direct taxation which meets to the requirements of the parties.

Література

1. Микієвич М.М. Міжнародно-правові аспекти співробітництва ЄС з третіми країнами : монографія / М.М. Микієвич. – Львів : Вид. центр ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 200 с.

2. Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30.10.1947 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_264.

3. Коментар з питань імплементації Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейським Співтовариством / UELPAC. – Брюссель, 1999. – 123 с.

4. Гріненко О.О. Міжнародно-правове регулювання зовнішніх зносин Європейського Союзу / О.О. Гріненко ; КНУ ім. Тараса Шевченка, Ін-т міжнародних відносин. – К. : «Фенікс», 2011. – 448 с.

5. Муравйов В.І. Вступ до права ЄС : підручник / В.І. Муравйов. – К. : ІМВ КНУ ім. Т. Шевченка, 2009. – 258 с.

6. Report of the Panel. United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations». Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS108/RW, 20 August 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E& CatalogueIdList=61999,102271,39266&CurrentCatalogueIdIndex=1&FullTextSearch=.

7. Daly M. WTO Rules on Direct Taxation / M. Daly // The World Economy. – 2006. – Vol. 29. – Issue 5. – P. 527–557.

8. Judgment of the Court of 12 April 2005 in case C-265/03, Igor Simutenkov V. Ministerio de Educacion y Cultura, Real Federacion Espanola de Futbol [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0265: EN:HTML.

9. Hilling M. Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market / M. Hilling. – Jцnkцping: Jцnkцping University, 2005. – 336 p.

10. Judgment of the EC Court of Justice of 21 September 1999 in case C-307/97 Compagnie de Saint Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v

Finanzamt Aachen-Innenstadt, [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do? uri= CELEX: 61997J0307: EN:NOT.

11. Estimates Put the Loss at up to €1 Trillion a Year / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/ taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm.

12. Україна втрачає близько 100 млрд грн. від використання офшорних схем – голова ДПСУ / УНІАН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://economics.unian.net/ukr/news/145369-ukrajina-vtrachae-blizko-100-mlrd-grn-vid-vikoristannya-ofshornih-shem-golova-dpsu.html.

13. Partnership and Co-operation Agreement between the European Communities and their Member States and Ukraine, 14.06.1994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/ 2003/october/tradoc_111612.pdf.

14. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К. : Ірпінь : ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.

15. Мовчан Ю.В. Міжнародно-правове регулювання інтеграційних процесів в ЄС : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.11 – міжнародне право / Інститут законодавства ВР України. – К., 2010. – 203 с.

16. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс) : учебник / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфорР», 2007. – 452 с.

17. Крулько І.І. Угода про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС як основа для здійснення адаптації законодавства / І.І. Крулько // Європейські перспективи. – 2011. – № 4. – Ч. 2. – С. 181–186.

18. Мушак Н. Гармонізація законодавства України з «acquis» Європейського Союзу та правовими стандартами Ради Європи / Н. Мушак // Право України. – 2013. – № 6. – С. 77–91.

19. Муравйов В.І. Гармонізація законодавства і європейська інтеграція / В.І. Муравйов // Право України. – 2013. – № 6. – С. 12–50.