

ЮРИДИЧНІ ГАРАНТІЇ РЕЖИМУ ЗАКОННОСТІ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ В УКРАЇНІ ДОГОВІРНИХ НОРМ ЩОДО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

ДОЛГИЙ Олександр Олександрович - кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник НДІ Національної академії прокуратури України

УДК 341.24:342.9:351.713:352/354

В статті освітлені проблемні аспекти, касаючі міжнародно-правових гарантій режими законності в діяльності органів доходів і зборів і адміністративному судопроизводстві України при застосуванні договірних норм об уникненні подвійного оподаткування. По напрямку наукового пошуку вивчені і порівняні теоретичні положення, норми Податкового кодексу України, окремі національні законодавчі акти, міжнародно-правові акти, постановлення окружних адміністративних судів міста Києва і Закарпатської області. Результати дослідження дозволяють сформулювати обобщаючі висновки, в яких акцентується увага на наявних недоліках і необхідності посилення юридичних гарантій режими законності при забезпеченні виконання договірних норм.

Ключові слова: режим законності, юридичні гарантії, договірні норми, органи доходів і зборів, платники податків, податкова діяльність, податок, подвійне оподаткування.

Актуальність дослідження, постановка проблеми у загальному вигляді

У Конституції України вказується на те, що „органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України” (ч. 2 ст. 19) [1]. Однак, ст. 9 Основного Закону України відносить до національного законо-

давства України і міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Конституційний Суд України у своєму рішенні у справі про тлумачення терміну „законодавство” [2] погодився з правильністю такого тлумачення.

Не є винятком тут і вітчизняні органи доходів і зборів, управління діяльністю яких сьогодні здійснює Державна фіскальна служба України. Адже „законність у сфері оподаткування передбачає неухильне виконання законів та відповідних їм інших нормативно-правових актів (виділено нами), що регулюють порядок добровільної сплати податків та інших платежів до бюджету, порядок примусового стягування податків та інших платежів органами держави (її посадовими особами) з фізичних та юридичних осіб” [3, с. 146]. На наш погляд, це обґрунтоване в теорії твердження достатньою мірою узгоджується з концепцією законності, що запроваджується в діяльність органів доходів і зборів України.

Отже, здійснюваний у державі пошук оптимальної моделі забезпечення приватного і публічного інтересів у сфері податкової діяльності, необхідність утвердження на міжнародній арені іміджу нашої країни як надійного договірного партнера та активізації євроінтеграційного вектору розвитку, що зумовлюється підписанням Україною Угоди про асоціацію з ЄС, не викликають сумнівів щодо актуальності дослідження проблемних аспектів юридичних (у нашому дослідженні – міжнародно-правових) гарантій режими

законності в роботі органів доходів і зборів щодо додержання договірних норм.

Зв'язок дослідження з важливими державними програмами, планами

Обраний для вивчення напрям наукового пошуку узгоджується з пунктом 4 „Неупереджене та справедливе застосування законодавства” Плану заходів щодо виконання Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013-2018 роки, затвердженого чинним розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 869-р, у частині реалізації стратегічної ініціативи із „забезпечення єдиного підходу до застосування законодавства...”.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, де започатковано розв'язання даної проблеми

Науковий пошук за окресленим напрямом здійснювали Л. І. Вдовічена, А. А. Козіна, Г. О. Колесніченко, П. О. Селезень, - Ю. В. Сибірянська, Л. Д. Тимченко та ін. Сформульовані ними положення, пропозиції і висновки спрямовуються на розв'язання проблем, що існують у сфері забезпечення законності при застосуванні договірних норм. Разом із тим сучасний стан цієї сфери поки що, на наш погляд, недовершений, зумовлює необхідність проведення подальших досліджень.

Метою статті є висвітлення проблемних аспектів, що стосуються міжнародно-правових гарантій режиму законності в діяльності органів доходів і зборів та адміністративному судочинстві України при застосуванні договірних норм щодо уникнення подвійного оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження

Згідно з п. 3.1 ст. 3 „Податкове законодавство України” Податкового кодексу України [4] до податкового законодавства України відносяться і чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування. Виходячи з цього, логічно припустити, що вимоги режиму законності поширюються і на механізм реалі-

зації відповідних договірних норм у рамках правової системи України. У протилежному випадку недотримання вимог режиму законності може мати негативні наслідки як у частині отримання належних результатів правового регулювання конкретної групи суспільних відносин усередині держави, так і для підтримки належного рівня довіри до України як до учасника міжнародних відносин.

У цьому контексті нижче спробуємо виокремити загальні особливості щодо юридичних гарантій режиму законності в діяльності органів доходів і зборів України при додержанні вимог договірних норм, які стосуються уникнення подвійного оподаткування.

Л. І. Вдовічена, досліджуючи проблемні аспекти подвійного оподаткування, наголошує: „Податковий кодекс України є основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. У цьому акті поєднані матеріальні й процесуальні аспекти регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів, тобто визначено всі принципові положення регулювання податкових відносин. Але, як не дивно, досить специфічна ситуація склалася у сфері формування та закріплення правових принципів, що лежать в основі правового регулювання відносин між державами з приводу оподаткування власних резидентів, чия діяльність виходить за межі національної держави, або ж оподаткування нерезидентів, що здійснюють діяльність на території даної держави: ні в Конституції України, ні в Податковому кодексі України, де визначаються принципи побудови та призначення системи оподаткування, не згадується про принцип одноразовості оподаткування чи принцип уникнення подвійного оподаткування” [5, с. 44-45]. На підтвердження своїх критичних зауважень дослідниця, зокрема, звертає увагу на те, що хоча законодавець і визначив правила усунення подвійного оподаткування для резидентів України, які отримали доходи поза її територією, – у ст. 13 „Усунення подвійного оподаткування” Податкового кодексу України, однак у самому тексті законодавчого акту тлумачення поняття „подвійне оподаткуван-

ня” відсутнє. Вона пропонує доповнити ст. 14 „Визначення понять” Податкового кодексу України поняттям „подвійне оподаткування”, під яким дослідниця розуміє „неодноразове (подвійне) обкладання об’єкта оподаткування (податкової бази) в/або конкретного платника одним і тим же самим податком (чи подібним) за певний (однаковий) податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування”. Дійсно, це мало б сприяти визначенню правових передумов для законодавчого закріплення та реалізації на практиці положень ст. 13 „Усунення подвійного оподаткування” та ст. 103 „Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України” Податкового кодексу України. Тому ми погоджуємося із висновком Ю. В. Сибірянської та Г. О. Колесніченко [6, с. 44], які вважають, що визначення поняття „подвійне оподаткування”, котре запропонувала Л. І. Вдовічена, є найбільш повним і точним серед семи дефініцій, досліджених ними.

Незважаючи на доктринальний характер подібних дискусій, відсутність належного змістовного наповнення поняття „подвійне оподаткування” в нормативному контексті викликає певні проблеми у правозастосуванні норм договорів про уникнення подвійного оподаткування. Існування цих проблем зумовлює породження сумнівів стосовно того, наскільки відсутність нормативно-правового визначення поняття „подвійне оподаткування” відповідає вимогам законності.

Проілюструємо обґрунтованість подібних сумнівів прикладом із вітчизняної судової практики.

У справі № 2а-0770/2251/11, що була розглянута Закарпатським окружним адміністративним судом та рішення в якій було винесене 26.10.2011 р., виникнення спору було обумовлене наступним. Спираючись на п. 13.1 та п. 13.2 ст. 13 „Оподаткування нерезидентів” Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР [7] (аналогічна норма з незначними змінами відтворена у п. 160.1 та

п. 160.2 ст. 160 „Особливості оподаткування нерезидентів” Податкового кодексу України), контролюючий орган донарахував підприємству податок на прибуток іноземних осіб при виплаті роялті резиденту Угорщини. На той час у відносинах між Україною та Угорщиною діяла Конвенція про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 19.05.1995 р. [8] Відповідно, при розгляді справи в адміністративному суді норми Конвенції повинні застосовуватися згідно з п. 3.2 ст. 3 „Податкове законодавство України” Податкового кодексу України. Згідно з п. 1 ст. 12 цієї Конвенції, роялті, що виникають в Україні і сплачуються резиденту Угорської Республіки, можуть оподатковуватись в Угорській Республіці. При цьому, згідно п. 2 ст. 12 Конвенції від 19.05.1995 р., доходи від роялті в Україні можуть також оподатковуватись і в Україні, відповідно до законодавства України. Але податок, що визначається таким чином, не може перевищувати 5-ти відсотків загальної суми надходжень.

Разом із тим суд у своєму рішенні вказав: „Натомість, відповідно до п. 1 ст. 23 Конвенції, в Україні подвійне оподаткування запобігається зменшенням податку, який підлягає сплаті в Україні на суму сплаченого податку в Угорській Республіці, якщо відповідний податок нарахований Угорською Республікою у відповідності до вимог Конвенції” [9]. Якщо звернутися до тексту п. 1 ст. 23 відповідного міжнародного договору від 19.05.1995 р., то в ньому зазначається: „В Україні подвійне оподаткування запобігається наступним чином: з урахуванням положень законодавства України, що стосується дозволу на кредит, сплаченого на території за межами України (які не будуть суперечити головним принципам цього пункту), на податок, сплачуваний за законодавством Угорщини, та відповідно до цієї Конвенції прямо або шляхом вирахування з прибутку, доходів або майна, або на оподатковане майно, що розташоване в Угорщині, буде робитись знижка у вигляді заліку проти будь-якого українського податку, зачислюваного стосовно того ж прибутку, доходу або майна, стосовно яких обчислюється український податок”. З посиланням на цей підпункт та з урахуванням довідки про рези-

дентство, виданої Угорщиною, суд і зробив висновок про безпідставність донарахування контролюючим органом сум податку на прибуток іноземних осіб, оскільки платник податку вже сплатив податок в Угорщині, що і підтверджувалось документами.

На нашу думку, подібний підхід суду на-вряд чи може бути названий вираженням й обґрунтованим, оскільки подвійне оподаткування виникало не у резидента України, а у резидента Угорщини у зв'язку з доходом, отриманим в Україні. Звідси і ст. 23 відповідного договору з Угорщиною мала застосовуватись не Україною, а Угорщиною, оскільки саме в цій державі отримувач доходу визна-вався податковим резидентом.

Такої ситуації можна було б уникнути, якби визначення подвійного оподаткування містилось у вітчизняному податковому законодавстві. Тоді на його підставі суд мав би можливість чітко визначити державу, на території якої виникає проблема подвійного оподаткування з урахуванням вимог договірних норм. Крім того, вирішення подібного спору мало б інший вигляд, якби суд належним чином використав увесь арсенал інструментів тлумачення договірних норм, передбачений Віденською конвенцією про право міжнародних договорів від 23.05.1969 р.

Торкнемося ще одного аспекту досліджуваної проблеми – концепції бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, яка в рамках вітчизняної правової системи набула належного механізму реалізації лише з прийняттям Податкового кодексу України – у ст. 103 „Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України”.

П. О. Селезень, досліджуючи цю концепцію [див., наприклад: 10], не безпідставно звертає увагу на те, що договір про уникнення подвійного оподаткування з Кіпром, який діяв на території України в силу факту правонаступництва за зобов'язаннями СРСР і втратив чинність лише з 01.01.2014 р., не передбачав у частині виплат пасивних видів доходу (дивідендів, процентів, роялті) „можливості обмеження надання договірних переваг не-

резиденту на підставі застосування договірною державою положень внутрішнього законодавства щодо бенефіціарного отримувача. При цьому необхідно враховувати, що згідно зі ст. 27 Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 р. Україна не може посилається на положення внутрішнього законодавства як на підставу невиконання нею договору, зокрема, і договорів про уникнення подвійного оподаткування в частині надання доступу до договірних переваг” [11, с. 132-133]. На підставі аналізу судової практики щодо підходів судів інших країн до вирішення аналогічної проблеми (французького суду у справі Д'єболь Куртаж та індійського суду у справі Азادی Бакхао Ендолана) – на час дії відповідного договору з Кіпром та вступу в дію Податкового кодексу України, дослідник дійшов обґрунтованого висновку, що доволі складно визначити, яким саме шляхом піде вітчизняний суд при вирішенні питання про можливість обмеження доступу до договірних переваг з посиланням на невідповідність тесту на бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу при умові його відсутності в тексті договору про уникнення подвійного оподаткування. Одночасно П. О. Селезень, спираючись на положення міжнародного права, припускає, що „найоптимальнішим варіантом вирішення означеної проблеми могло б стати або прийняття змін до відповідних статей договору про уникнення подвійного оподаткування, або ж укладання компетентними органами договірних сторін додаткового протоколу, який би передбачав можливість використання тесту на відповідність критеріям бенефіціарного отримувача згідно з Податковим кодексом України” [11, с. 135]. Ми вважаємо, ця пропозиція – слушна, оскільки дійсно, за відсутності таких узгоджених кроків з боку договірних сторін, компетентні органи України повинні дозволяти надання договірних переваг нерезидентам, якщо вони відповідають вимогам договору про уникнення подвійного оподаткування, проте, не відповідають вимогам бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, який передбачений лише у внутрішньому законодавстві.

Тим не менше, вітчизняні суди, у процесі формування адміністративної судової практи-

ки з розгляду спорів, пов'язаних з можливістю доступу до договірних переваг за невідповідності критерію бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, до остаточного часу не виявляли особливого бажання звертатись до норм Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 р. Найчастіше суди відштовхувались лише від вимог відповідного двостороннього договору про уникнення подвійного оподаткування та Податкового кодексу України. Для прикладу зупинимось на постанові Окружного адміністративного суду міста Київ від 29.11.2012 р. у справі 2а-15125/12/2670 [12], яка залишена без змін Київським апеляційним адміністративним судом.

Суд у цій справі визнав, що отримувач роялті за використання торгової марки в Україні, який є резидентом Кіпру, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу згідно з вимог Податкового кодексу України, і на цій підставі погодився з тим, що позивач повинен був утримати при виплаті роялті відповідному резиденту Кіпру 15 відсотків податку на прибуток іноземних осіб. Звернемо увагу на те, що в цьому випадку суд навіть не розглядав питання щодо того, наскільки правомірною є заборона у доступі до договірних переваг на підставі невідповідності критерію бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, якщо в самому договорі про уникнення подвійного оподаткування з Кіпром, який діяв на той час, такої підстави для обмеження доступу до договірних переваг не існувало.

На наш погляд, навряд чи подібний підхід був виправданим у світлі вимог міжнародного права. Він не здатен сприяти утвердженню іміджу України на міжнародній арені як добросовісного партнера з виконання договірних зобов'язань.

На усунення розглянутого недоліку, власне, і спрямовується Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 р. - З 01.01.2014 р. вона замінила Угоду між Урядом СРСР та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна від 29.10.1982 р., що діяла до того.

У Конвенції від 08.11.2012 р. вже міститься посилання на концепцію бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу у статтях, присвячених оподаткуванню виплат нерезидентам пасивних видів доходу. Саме таким чином у договірних нормах було усунуто невідповідність між їх вимогами та вимогами податкового законодавства у контексті застосування положення про бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу.

Справа за „малим” – забезпечити неухильне додержання цих положень у податковій та адміністративній судовій практиці.

Висновки:

1. У контексті посилення глобалізаційних викликів та активізації роботи щодо євроінтеграційного вектору розвитку української держави, наявність розглянутих та інших прогалин і недоліків навряд чи може бути виправданою. Їх існування зменшує ефективність правового регулювання податкової діяльності та не відповідає вимогам забезпечення інтересів учасників податкових відносин, а тому на майбутнє з боку держави необхідно вжити адекватних заходів з метою запобігання і припинення випадків виникнення подібних ситуацій.

2. Зазначене, перш за все, передбачає формування належних юридичних гарантій режиму законності при забезпеченні додержання договірних норм. Такі зусилля сприятимуть реалізації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС і його державами-членами. На користь такого твердження свідчить і те, що вже в преамбулі Угоди про асоціацію з ЄС договірні сторони визнали ключовими елементами спільні цінності, на яких побудований ЄС, серед яких демократія, повага до прав людини і основоположних свобод, верховенство права.

Література

1. Конституція України : Конституція, Закон : від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

2. Рішення Конституційного Суду України

АНОТАЦІЯ

У статті висвітлені проблемні аспекти, що стосуються міжнародно-правових гарантій режиму законності в діяльності органів доходів і зборів та адміністративному судочинстві України при застосуванні договірних норм щодо уникнення подвійного оподаткування. За напрямом наукового пошуку вивчені і співставлені теоретичні положення, норми Податкового кодексу України, окремі вітчизняні законодавчі й міжнародно-правові акти, постанови окружних адміністративних судів міста Києва і Закарпатської області. Результати дослідження надали підстави сформулювати узагальнюючі висновки, у яких акцентується увага на існуючих недоліках та необхідності посилення юридичних гарантій режиму законності при забезпеченні додержання договірних норм.

SUMMARY

The article highlights the problematic aspects concerning the international legal regime guarantees the rule of law in the work of income and fees and administrative proceedings of Ukraine in the application of treaty rules on the avoidance of double taxation. In the direction of scientific research studied and compared the theoretical position, provisions of the Tax Code of Ukraine, some domestic laws and international legal instruments, decisions of local administrative courts of Kiev and the Transcarpathian region. Results of the study provide a base to formulate general conclusions, which focuses on the existing shortcomings and the need to strengthen the legal safeguards regime of legality, while ensuring compliance with contractual provisions.

у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміну „законодавство“) : рішення Конституційного Суду України : від 09.07.1998 р. 12-рп/1998 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Конституційного Суду України. – Режим доступу : <http://www.ccu.gov.ua/uk/doccatalog/list?currDir=8835>

3. Козіна А. А. Законність та дисципліна у сфері оподаткування / А. А. Козіна // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2003. – Вип. 23. – С. 144-148.

4. Податковий кодекс України : Кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Вдовічена Л. І. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування / Л. І. Вдовічена // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 4 (12). – С. 42-51.

6. Сибірянська Ю. В. Проблеми подвійного оподаткування в Україні / Ю. В. Сибірянська, Г. О. Колесніченко // Економіка: теорія та практика. – 2013. – № 1. – С. 43-51.

7. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України : від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (втратив чинність) [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради

України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>

8. Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень : Конвенція, Міжнародний документ : від 19.05.1995 р. [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/348_630

9. Постанова Закарпатського окружного адміністративного суду від 26.10.2011 р. у справі № 2а-0770/2251/11 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/18846772>

10. Селезень П. О. Правозастосовні аспекти положень про бенефіціарного отримувача в податковому законодавстві України [Електронний ресурс] / П. О. Селезень // Часопис Національного університету „Острозька академія”. Серія „Право”. – 2012. – № 1 (5). – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2012/n1/12spozu.pdf>

11. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика : монографія / [Л. Д. Тимченко, В. П. Кононенко, П. О. Селезень та ін.]; за заг. ред. д.ю.н., професора Л. Д. Тимченка. – Ірпінь : Вид-во Національного університету ДПС України, 2013. – 220 с.

12. Постанова Окружного адміністративного суду м. Київ від 29.11.2012 р. у справі № 2а-15125/12/2670 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27814429>