

РЕЖИМ ЗАКОННОСТІ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ ДОГОВІРНИХ НОРМ У СФЕРІ ПОДАТКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

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 предпринята попытка провести оценку современного состояния законности в сфере налоговой деятельности и административном судопроизводстве при применении в Украине положений международного права, воплощенных в форме договорных норм. С этой целью освещены проблемные аспекты, существующие в этой сфере, по результатам исследования предложены прогностические выводы, касающиеся механизма реализации договорных норм в рамках отечественной налоговой системы.

Ключові слова: режим законності, юридичні гарантії режиму законності, договірні норми, національне законодавство, податкова діяльність, оподаткування, органи доходів і зборів.

Актуальність дослідження зумовлена євроінтеграційними намірами України, серед яких одним із пріоритетів є створення служби європейського зразка, що реалізує державну податкову політику та політику у сфері державної митної справи, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства тощо.

Зв'язок дослідження з важливими державними програмами, планами, темами

Робота, зокрема, узгоджується із положеннями ст. 127 „Ефективне та прозоре регулювання”, підписаної Україною в поточному році Угоди про асоціацію з ЄС, де, серед іншого, зазначено: „Кожна сторона

зобов'язується докласти необхідних зусиль для забезпечення впровадження міжнародних стандартів регулювання та нагляду... для боротьби з ухиленням від сплати податків на всій її території”.

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

Міжнародно-правові аспекти, що стосуються законності у податковій сфері, розглядали у своїх працях В. П. Кононенко, А. Я. Мельник, О. О. Мережко, О. А. Назаренко, О. Ю. Перевезенцев, П. О. Селезень, Д. С. Терлецький, А. Д. Тимченко та ін. Роботи названих та інших авторів слугували автору теоретичним підґрунтям для проведення за окресленим напрямом наукового пошуку, доцільність якого зумовлена прагненням держави якісно зміцнити в Україні сферу правового забезпечення податкової діяльності на основі сучасних міжнародних стандартів, що стосуються також і режиму законності.

Метою статті є висвітлення, за результатами оцінки, сучасного стану законності при застосуванні договірних норм у сфері податкової діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження

Окреслений у ст. 9 Конституції України підхід з усією очевидністю вказує на те, що органи державної влади зобов'язані вра-

ховувати положення міжнародного права, втілені у формі договірних норм (далі – договірні норми), та в рамках додержання у своїй діяльності принципу законності виконувати їх вимоги. У цьому контексті ми розглядаємо відповідні положення міжнародного права як юридичні – міжнародно-правові – гарантії режиму законності у сфері податкової діяльності в Україні.

Додатковим аргументом доктринального характеру на користь цього твердження є позиція, обґрунтована В. П. Кононенко: „З правової точки зору внутрішні податкові закони та податкові угоди мають одну й ту саму основу, яка впливає з права держави встановлювати та стягувати податки” [1, с. 294].

Згідно з уже згадуваною ст. 9 Конституції України, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Подібний підхід викликає неоднозначну реакцію з боку дослідників.

Зокрема, О. А. Назаренко вказує, що у даному випадку „положення Конституції України можна розуміти так, що міжнародні договори України, які не підлягають ратифікації, а потребують затвердження, а також ті міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою УРСР чи Президією Верховної Ради УРСР, частиною національного законодавства не стають і зобов'язання за цими міжнародними договорами Україна може не виконувати” [2, с. 11].

Не менш категоричним є і Д. С. Терлецький. Він наголошує, що „міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана іншим, ніж Верховна Рада України, органом, до системи національного законодавства не включаються, в порядку, встановленому для його норм, не застосовуються, а отже, не можуть безпосередньо застосовуватися суб'єктами національного права, у тому числі – органами державної влади” [3, с. 129]. Цей дослідник наполягає, що міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана іншим, ніж Верховна Рада України, органом, не здійснюють безпосереднього регулювання, а потребують вжиття низки

імплементаційних заходів, зокрема, – правотворчих, з метою їх належної реалізації.

Однак, з позицією згаданих дослідників щодо можливості невиконання Україною взятих на себе договірних зобов'язань за фактом правонаступництва, з посиланням на неврегульованість статусу таких договорів згідно з Конституцією України, не погоджується А. Я. Мельник. Він зазначає, що „поки не буде констатовано факт невідповідності того чи іншого міжнародного договору колишнього СРСР Конституції України, всі державні органи, юридичні та фізичні особи мають продовжувати користуватись правами і нести обов'язки, котрі з них випливають ... На практиці поки що не зафіксовано жодного прецеденту подібного роду звернення до Конституційного Суду України ні з боку Глави держави, ні з боку Кабінету Міністрів України” [4, с. 173].

О. Ю. Перевезенцев у своїй роботі опосередковано погоджується з обґрунтованістю тверджень А. Я. Мельника. Він звертає увагу на те, що при вирішенні питання правонаступництва України щодо двосторонніх договорів колишнього СРСР необхідно виходити з того, що українська сторона застосовує та виконує положення таких договорів за винятком тих випадків, коли [5, с. 167]:

а) відповідний міжнародний договір припинив свою дію за формально-юридичних підстав;

б) територіальна сфера дії договору колишнього СРСР не охоплює Україну або предмет цього договору не стосується України; або

в) Україною укладено новий договір з конкретною іноземною державою з того ж предмету, якого стосується договір колишнього СРСР, за умови, що такий міжнародний договір набув чинності; або

г) Україна та конкретна держава прямо домовилися не застосовувати у відносинах між ними договір, укладений СРСР та цією іноземною державою;

д) іноземна держава не виконує положення договору, укладеного з СРСР.

Така дискусія серед правників стосовно дії міжнародних договорів колишнього СРСР на території України в силу факту

правонаступництва має безпосереднє відношення і до діяльності вітчизняних органів доходів і зборів.

Так, наприклад, листом Міністерства доходів і зборів України „Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування” від 23.01.2014 р. № 1535/7/99-12-01-03-17, положення якого є сьогодні обов’язковими до виконання органами й підрозділами, підпорядкованими Державній фіскальній службі України, котра перебрала на себе функції Міндоходів після його ліквідації, повідомляється, що на території України застосовуються договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування з такими державами, як Іспанія, Малайзія, Японія [6]. Однак, проблема полягає в тому, що правовий статус таких договорів все ж перебуває під певним питанням, зважаючи на приписи ст. 9 Конституції України. Додамо, що і в Податковому кодексі України ситуація не знайшла свого належного вирішення. Згідно з п. 3.1 ст. 3 „Податкове законодавство України” цього Кодексу, до податкового законодавства України віднесені лише чинні міжнародні договори, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України. Але ж орган законодавчої влади держави України ніколи не давав згоди – і не міг її давати – на обов’язковість міжнародних договорів, укладених ще за радянських часів.

У зазначеному контексті виникає логічне запитання: чи є обґрунтованою позиція колишнього Міністерства доходів і зборів України, а тепер – Державної фіскальної служби України, щодо збереження на території України чинності договорів про уникнення подвійного оподаткування колишнього СРСР з Іспанією, Малайзією та Японією?

На нашу думку, в якості підтвердження обґрунтованості такої позиції варто звернути увагу на те, що згідно з п. 1 ст. 15 „Дотримання міжнародних договорів України” Закону України „Про міжнародні договори України” від 29.06.2004 р. № 1906-VI [7] чинні міжнародні договори України підлягають сумлінному додержанню Україною відповідно до норм міжнародного права. Оскільки ж, згідно зі ст. 7 Закону України „Про правонаступництво України” від 12.09.1991 р.

№ 1543-XII [8], наша держава визнала себе правонаступником прав і обов’язків за міжнародними договорами Союзу РСР, що не суперечать Конституції України та інтересам республіки, то й відповідні договори повинні діяти на території України.

Переконливим аргументом на користь наведеного припущення є й вимоги ст.ст. 26 та 27 Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 р. [9] Перша зі згаданих статей передбачає, що кожен чинний договір є обов’язковим для його учасників і повинен добросовісно виконуватись. За другою – договірною держава не може посилатись на положення свого внутрішнього права як на виправдання для невиконання ним договору.

Як бачимо, з точки зору вимог законності, доволі проблемним є застосування вітчизняним органами доходів і зборів договорів колишнього СРСР про уникнення подвійного оподаткування на території України, оскільки існують альтернативні варіанти вирішення питання збереження їх чинності в сучасних умовах. Крім того, залишається невизначеним конституційно-правовий статус подібних договорів в Україні. Навіть, якщо погодитися з можливістю застосування органами доходів і зборів на території України відповідних договорів, зважаючи на вимоги як міжнародно-правових актів, так і відповідних законів України, то все одно подібна практика не узгоджуватиметься з вимогами ст. 9 Конституції України. Причиною цього є те, що відповідні договори не визнаються частиною національного законодавства України, а тому їх конституційно-правовий статус не може бути визначений однозначно. З цього приводу О. О. Мережко висловлює думку, що в ст. 9 Конституції України „йдеться не про міжнародне право загалом, а лише про таке його джерело, як міжнародний договір” [10, с. 122]. Але ці джерела, у контексті їх правового статусу, не знайшли свого відображення в тексті Конституції України.

Тим не менше, ст. 2 „Виконання Рішення” Закону України „Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини” від 23.02.2006 р. № 3477-IV [11] передбачає, що рішення

ня Європейського суду з прав людини є обов'язковими для виконання Україною відповідно до ст. 46 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. [12] З цієї законодавчої вимоги, на наш погляд, однозначно випливає, що й органи доходів і зборів України також зобов'язані враховувати у своїй діяльності рішення Європейського суду з прав людини з метою забезпечення додержання прав людини взагалі, платників податків зокрема.

Цілком природним буде запитати: якщо Конституція України не містить згадки про конституційно-правовий статус відповідного виду міжнародно-правових актів та їх місце в ієрархії нормативно-правових актів, то тоді наскільки обґрунтованим є їх урахування в подальшій діяльності органів доходів і зборів з метою запобігання порушенню прав людини, платників податків та виникненню нових податкових спорів?

Зрозуміло, Україна, згідно з Віденською конвенцією про право міжнародних договорів від 23.05.1969 р., не повинна порушувати взятих на себе договірних зобов'язань. Зокрема, згідно зі згаданою вище ст. 46 Конвенції про захист прав і основоположних свобод від 04.11.1950 р. Але реалізація договірних зобов'язань потребує здійснення додаткових кроків на шляху створення в рамках вітчизняної правової системи належних нормативно-правових засад застосування рішень Європейського суду з прав людини, в тому числі – й органами доходів і зборів.

Окремо варто відмітити, що відповідно до ст. 17 „Застосування судами Конвенції (995_004) та практики Суду” Закону України „Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини” від 23.02.2006 р. № 3477-VI, вітчизняні суди безпосередньо зобов'язані застосовувати практику Європейського суду з прав людини в якості джерела права при вирішенні спорів. Зокрема, й тих, що виникають у податковій сфері. Однак, згідно з п. 3.1 ст. 3 „Податкове законодавство України” Податкового кодексу України, відповідні рішення Європейського суду з прав людини не можуть вважатися частиною національного податкового законодавства – це підтверджу-

ється й відсутністю згадки про відповідний вид міжнародно-правових актів у Конституції України. Тобто виникає прогалина у частині визначення можливості застосування вітчизняними органами доходів і зборів рішень Європейського суду з прав людини для обґрунтування своєї позиції із забезпечення режиму законності суб'єктами оподаткування.

То в якому ж напрямі буде рухатись наша держава у цій сфері?

Відповідь на це запитання спробуємо знайти у вітчизняній судовій практиці. А вона свідчить, що в останні роки посилення на рішення Європейського суду з прав людини тут зустрічаються все частіше.

Так, за даними Єдиного реєстру судових рішень за січень-травень 2014 р. адміністративними судами України посилення лише на одне рішення Європейського суду з прав людини від 22.01.2009 р. у справі „Булвес” АД проти Болгарії було використано близько 60 разів при вирішенні спорів, пов'язаних з оподаткуванням. Це, хоча і певною мірою, все ж свідчить про поступове утвердження в Україні практики Європейського суду з прав людини як важливого джерела вирішення податкових спорів.

У якості **висновку** звернемо увагу на наступне. Режим законності, незважаючи на дискусії стосовно його змістовного наповнення, що тривають, в якості своєї засадничої ідеї містить суворе і неухильне додержання і виконання чинних нормативних вимог усіма суб'єктами правовідносин, у тому числі – податкових. Такий підхід повинен у подальшому позитивно вплинути на механізм реалізації договірних вимог у рамках вітчизняної податкової системи, оскільки договірні норми, згідно з Конституцією України, визнаються частиною вітчизняного законодавства, а тому обов'язок їх реалізації у повній мірі покладається і на органи доходів і зборів.

Але договірні норми не втрачають своєї особливої юридичної природи за будь-яких обставин. Це може впливати на механізм їх реалізації у внутрішньому правопорядку, створюючи додаткові складнощі та прогалини, що потребує врахування у практиці

АНОТАЦІЯ

У статті здійснено спробу провести оцінку сучасного стану законності у сфері податкової діяльності й адміністративному судочинстві при застосуванні в Україні положень міжнародного права, втілених у формі договірних норм. З цією метою висвітлені проблемні аспекти, що існують у цій сфері, за результатами дослідження запропоновані прогностичні висновки, котрі стосуються механізму реалізації договірних норм у рамках вітчизняної податкової системи.

податкової діяльності її суб'єктами. Серед іншого, зазначене стосується:

– випадків відмови у виконанні вимог міжнародних договорів у податковій сфері з посиланням на таку підставу, як невиконання вимог внутрішнього законодавства, що не узгоджується з вимогами Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 р.;

– невизначеності алгоритму тлумачення договірних норм щодо оподаткування з використанням усього комплексу інструментів такого тлумачення, передбачених Віденською конвенцією про право міжнародних договорів від 23.05.1969 р.;

– використання в якості джерел права актів міжнародних організацій, що не мають визначеного конституційно-правового статусу в Україні тощо.

Література:

1. Імплементация міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в законодавство України : монографія / За ред. д.е.н., проф. П.В. Мельника та д.ю.н., проф. Л.Д. Тимченка. – Ірпінь: Національний ун-т ДПС України, 2012. – 406 с.

2. Назаренко О. А. Міжнародні договори України в системі джерел конституційного права України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 „Конституційне право” / О. А. Назаренко. – К., 2006. – 20 с.

3. Терлецький Д. С. Конституційно-правове регулювання дії міжнародних договорів в Україні : [монографія] / Терлецький Д. С. – Одеса : Фенікс, 2009. – 232 с.

4. Мельник А. Я. правонаступництво України щодо міжнародних договорів колишнього СРСР: дис... канд. юрид. наук : 12.00.11 / Мельник Андрій Ярославович; НАН України, Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. – К., 2004. – 306 с.

SUMMARY

The article attempts to evaluate the current state of legality in sphere of taxation activity and administrative proceedings in the application of international law embodied in the form of treaty rules in Ukraine. To this end, illuminated problematic aspects that exist in this area, according to a study proposed predictive conclusions concerning the mechanism for the implementation of treaty rules in the framework of the national tax system.

5. Перевезенцев О. Ю. Міжнародно-правове регулювання інституту правонаступництва держав щодо міжнародних договорів: дис... канд. юрид. наук : 12.00.11 / О.Ю.Перевезенцев ; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2004. – 220 с.

6. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : лист Міністерства доходів і зборів України : від 23.01.2014 р. № 1535/7/99-12-01-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijjuryado/129999.html>

7. Про міжнародні договори України : Закон України : від 29.06.2004 р. № 1906-IV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1906-15>

8. Про правонаступництво України : Закон України : від 12.09.1991 р. № 1543-XII [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1543-12>

9. Віденської конвенції про право міжнародних договорів : Конвенція, Міжнародний документ : від 23.05.1969 р. [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_118

10. Мережко О. О. Проблеми теорії міжнародного публічного та приватного права / О. О. Мережко. – К. : Юстініан, 2010. – 320 с.

11. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України : від 23.02.2006 р. № 3477-IV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>

12. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод : Конвенція, Міжнародний документ : від 04.11.1950 р. [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_004