

УДК 341.24:347.73(477)

Зверев Є. О.

ДОГОВОРИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ДЖЕРЕЛО УКРАЇНСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО ПРАВА

Стаття присвячена дослідженню проблеми визначення місця міжнародних договорів у системі джерел права України на прикладі договорів про уникнення подвійного оподаткування. У статті наведено міркування автора щодо можливих способів вирішення даної проблеми на законодавчому рівні та на рівні правозастосування.

Основною метою існування держави є задоволення потреб її громадян. Особливо це стосується держави, яка у ст. 1 своєї Конституції визнає себе правовою, демократичною і соціальною. Для втілення зазначеної вище мети держава повинна не тільки створити сприятливі умови

для життя людей усередині країни, а й активно взаємодіяти з іншими державами, сприяючи кращому порозумінню і співпраці між різними народами. Інструментом такої її діяльності виступають міжнародні договори, важливість яких є настільки очевидною, що у правовій науці та

практиці навіть виділяють таку галузь, як право міжнародних договорів. І хоча міжнародно-правове регулювання дії міжнародних договорів здійснюється за допомогою норм цієї галузі, питання визнання дії міжнародних договорів та їх місця в національній правовій системі вирішуються на підставі норм національного права, і найбільше проблем з приводу невиконання зобов'язань за міжнародними договорами виникає саме внаслідок різних підходів держав до визначення місця норм міжнародних договорів у внутрішньому праві. Питання місця міжнародних договорів у внутрішній правовій системі держави важливе ще й тому, що відповідно до ст. 27 Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 1969 р. «учасник не може посилається на положення свого внутрішнього права як на виправдання для невиконання ним договору». Це означає, що держава повинна докладати якомога більших зусиль, аби гармонізувати своє внутрішнє право з міжнародним, зокрема і щодо міжнародних договорів, оскільки, як писав ще на початку минулого століття відомий російський учений П. Є. Казанський, «внутрішньодержавне право не може суперечити міжнародному. Якщо ж подібні суперечності виникли з якоїсь причини, держава зобов'язана не лише морально... а й юридично узгодити свої внутрішні порядки з узятими на себе зобов'язаннями. Міжнародне право має виконуватися. Узгоджується чи не узгоджується з ним внутрішнє право країни, це з міжнародно-правового погляду не має значення» [1, 274-275].

Як уже зазначалося вище, кожна держава по-різному підходить до питання визнання обов'язковості дії міжнародних договорів: від визнання їх автоматичної дії (Франція, Бельгія, Нідерланди) до необхідності імплементації відповідного міжнародного договору в національну правову систему за допомогою закону, що містить відповідні положення (Велика Британія, Канада, Австралія). Крім того, відрізняються також підходи держав і до визначення місця міжнародних договорів у національній правовій системі. Одні держави надають нормам міжнародних договорів перевагу над нормами національного законодавства. Інші - не надають їм переваги, а прирівнюють до національних законів. Проблема визначення місця міжнародних договорів у національній правовій системі існує і в Україні. Доцільно розглянути її крізь призму визначення місця договорів про уникнення подвійного оподаткування з-поміж джерел українського права.

Держава укладає договори про уникнення подвійного оподаткування з метою розвитку

міжнародних відносин, сприяння міжнародній торгівлі, а також заохочення іноземних інвестицій. Однак, крім цих загальних завдань, договори про уникнення подвійного оподаткування мають і цілком конкретне - «узгодити з тією чи іншою державою, в якій з двох договірних країн стягувати податки...» [2]. Спробуємо з'ясувати, чи сприяє правова регламентація місця договорів про уникнення подвійного оподаткування виконанню цього завдання.

Питання набрання чинності міжнародними договорами взагалі та договорами про уникнення подвійного оподаткування зокрема регулюється передусім ст. 9 Конституції України, яка визначає, що чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Перше, що впадає у вічі, - це той факт, що Основний закон не віддає нормам міжнародних договорів пріоритету над нормами українського законодавства, а визначає їх як частину національного законодавства. Дана норма сама по собі не породжує проблеми, оскільки Україна - не єдина держава, конституційні норми якої не віддають міжнародним договорам переваги перед нормами національного законодавства (до таких, зокрема, належать Німеччина, Австрія та Італія) [3, 65-98]. Проблема породжують інші норми законодавства України, зокрема норма частини другої ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України», яка передбачає: якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору. Отже, норма статті закону віддає перевагу нормам міжнародних договорів перед нормами інших українських законів. Однак чи можливо це?

Щоб відповісти на це запитання, слід розібратися зі статусом, який мають міжнародні договори в Україні. З одного боку, норма частини першої ст. 9 Конституції України прирівнює норми міжнародних договорів до норм національного законодавства України. Однак її дія поширюється не на всі міжнародні договори, а лише на ті, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (щодо питання надання згоди на обов'язковість міжнародних договорів існує також низка проблем, однак це тема для окремого дослідження). Отже, відповідно до наведеної вище конституційної норми, норми міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана українським Парламентом, мають

таку саму силу, як і звичайні українські закони, оскільки така згода надається шляхом прийняття закону України. Чи можливо ж тоді нормою звичайного українського закону «Про міжнародні договори України» встановити загальний пріоритет норм міжнародних договорів¹ над нормами інших звичайних українських законів за всіх умов? Видається, що ні. Таке категоричне формулювання норми частини другої ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» призвело до того, що в разі виникнення колізій між нормами українських національних законів (особливо прийнятих пізніше за Закон України «Про міжнародні договори України») та нормами чинних міжнародних договорів їх вирішення вимагатиме застосування відповідних правил розв'язання колізій та звернення до принципів права, що хоч і не заводить у глухий кут, однак вимагає додаткових зусиль від того, хто буде відповідну норму застосовувати, в той час як відповідно до правил юридичної техніки правовий акт має бути зрозумілим, точним, доступним і лаконічним [4, 119–121].

Проблема ж місця договорів про уникнення подвійного оподаткування є ще складнішою, оскільки такі міжнародні договори стосуються дуже специфічної галузі - податкового права. Основу її регулювання складає Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. Ст. 19 цього Закону містить положення про те, що якщо міжнародним договором України, ратифікованим Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що їх містять закони України про оподаткування, то застосовуються правила міжнародного договору. Таким чином, знову нормою звичайного українського закону (прийнятого, до речі, досить давно) встановлено пріоритет норм ратифікованих Верховною Радою України міжнародних договорів над нормами інших законів України (обмежуючись, однак, лише законами з питань оподаткування). І тут конституційність відповідної норми варто піддати сумніву, використовуючи ті ж наведені вище аргументи, які використовувалися і щодо Закону України «Про міжнародні договори України». Однак як же бути? Видається, що відсутність конституційно закріпленого примату норм міжнародного права над нормами українського національного права може призвести до втрати будь-якої ваги положень договорів про уникнення подвійного оподаткування (ратифіко-

ваних законами України), оскільки в разі прийняття нових українських законів чи внесення змін до чинних (що рівносильне прийняттю нових, оскільки зміни теж вносяться законом), норми яких будуть суперечити нормам ратифікованих договорів про уникнення подвійного оподаткування, з формальної точки зору необхідно буде застосувати положення національного законодавства, а не міжнародного договору.

Цю проблему, однак, можна вирішити. Положення про примат норм міжнародних договорів містяться не тільки у цитованих вище законах. Таке положення містить частина друга ст. 10 Цивільного кодексу України, ст. 21 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», ст. 18 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та норми інших законів. Існування в самому законі норм, що встановлюють примат норм міжнародних договорів над нормами цього закону, вирішує вказану вище проблему, оскільки зникає потреба подолання колізій. Проблеми, однак, можуть виникнути на стадії внесення змін до відповідного закону України, що знов-таки, за принципом «*lex posterior derogat lex priori*», у разі колізії зміненої норми із нормою міжнародного договору призведе до зобов'язання застосовувати норму національного закону як прийнятту пізніше. Уникнути цього можна, включивши до закону про внесення змін положення про примат норм міжнародних договорів над нормами національних законів.

Вказані вище способи є не єдиними можливими для вирішення проблеми з'ясування місця міжнародних договорів у національній правовій системі. Ст. 8 Конституції України закріплює, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права, який також можна поставити за основу під час вирішення проблемних ситуацій із застосуванням норм міжнародних договорів.

Однак, хоч прецеденти такого застосування в Україні є, в більшості випадків на практиці домінує суто казуїстичний підхід до вирішення цієї проблеми, і в результаті замість застосування положень норм національного законодавства застосовуються норми міжнародних договорів або навпаки. Нечіткість положень норм про місце міжнародних договорів у системі українського національного права призводить до неадекватного, а часто і перекрученого їх застосування, що жодним чином не сприяє виконанню завдань, які ставляться перед міжнародними договорами.

¹ Тут і далі під словосполученням «міжнародні договори» в усіх відмінках, якщо не вказано інше, маються на увазі міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

1. *Мережко О. О.* Право міжнародних договорів: сучасні проблеми теорії та практики. - К.: Таксон, 2002. - 344 с.
2. *Боровик С.* Угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна - запорука стабільності іноземних інвестицій // Право України. - 2001. - № 4. - <http://pravoznavec.com.ua/period/chapter/2/19/573>
3. Див. *Осьминин Б. И.* Принятие и реализация государствами международных договорных обязательств: Монография. - М.: Волтерс Клувер, 2006. - 408 с.
4. Див. *Юридическая техника: Учебник / Т. В. Кашанина.* - М.: Эксмо, 2007. - 512 с.

I. Zvieriev

DOUBLE TAX TREATIES AS SOURCES OF UKRAINIAN NATIONAL LAW

The article is a research concerning the problem of international agreements' place as a source of law in Ukrainian national law system determination. Double tax treaties are used as an example. The article contains author's propositions concerning the possible ways to resolve the abovementioned problem on legislative or level or on the level of law practice.