

бюджетного субсидювання – економічного стимулювання реалізації принципів державної політики у сфері питної води та водопостачання;

- державного протекціонізму об'єктів питного водопостачання та водовідведення як об'єктів стратегічного значення;

- прогнозування впливу господарської, інвестиційної та іншої діяльності на стан джерел та систем водопостачання;

- ліцензування господарської діяльності із централізованого водопостачання питної води;

- вільного доступу до інформації про якість води, систем водопостачання; порядку формування тарифів на послуги водопостачання і водовідведення;

- наукової стандартизації та імплементації зарубіжного досвіду – наукового обґрунтування норм якості питної води та нормативів її споживання (з послугами водопостачання і водовідведення) і впровадження стандартів, методів вимірювання і оцінки якості й безпеки питної води прийнятих в ЄС.

Висновки. У результаті проведеного аналізу слід констатувати, що в Україні сформовані всі необхідні правові, адміністративні та економічні умови для забезпечення права людини на якісну та безпечну питну воду. Організація та правове забезпечення права людини на якісну та безпечну питну воду стає одним із стратегічних завдань на шляху до євроінтеграції та вдосконалення державної політики у відповідній сфері. Створення Концепції реалізації права людини на якісну та безпечну питну воду стане передумовою ефективної реалізації людиною свого невід'ємного права.

Список використаних джерел:

1. Державна політика: аналіз та механізм її впровадження в Україні: навч. посіб. / Кол. авт.; За заг. ред. В. А. Ребкала, В. В. Тертички. – К. : Вид-во УАДУ, 2000. – 232 с.

2. Ладиченко В. В. Законодавче забезпечення питного водопостачання в Сполучених Штатах Америки // В. В. Ладиченко, Л. О. Головка // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2015. – № 5. – С. 39–43.

3. Ладиченко В. В. Право людини на питну воду / В. В. Ладиченко // АЛЬМАНАХ ПРАВА. Ціннісно-правові засади сучасних інтеграційних процесів в Україні. – Випуск 6. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2015. – С. 92–97.

4. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/law/show/254к/96-вр>.

5. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України № 1629 – IV від 18.03.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/law/show/1629-15>

6. Світова та європейська інтеграція : навч. посіб. / за заг. ред. Я. Й. Малика. – Львів : ЛРІДУ НАДУ, 2005. – 512 с.

** Ладиченко Віктор Валерійович – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства Національного університету біоресурсів і природокористування України.*

УДК 342

Ірина Огороднікова *

Колосов Олександр *

ОСОБЛИВОСТІ ТЛУМАЧЕННЯ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ СУДАМИ ЗАГАЛЬНОЇ ЮРИСДИКЦІЇ

У статті проаналізовано особливості тлумачення міжнародних договорів у сфері оподаткування судами загальної юрисдикції в Україні, зокрема, враховуючи положення Модельної податкової конвенції ОЄСР. Визначено шляхи реформування їх системи в умовах євроінтеграційних процесів в Україні.

Ключові слова: тлумачення міжнародних договорів, сфера оподаткування, суди загальної юрисдикції, Модельна податкова конвенція ОЄСР.

Огородникова И. И., Колосов А. А. Особенности толкования международных договоров в сфере налогообложения судами общей юрисдикции.

В статье проанализированы особенности толкования международных договоров в сфере налогообложения судами общей юрисдикции в Украине, в частности, учитывая положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Определены пути реформирования их системы в условиях евроинтеграционных процессов в Украине.

Ключевые слова: толкование международных договоров, сфера налогообложения, суды общей юрисдикции, Модельная налоговая конвенция ОЭСР.

Ogorodnikova I. I., Kolosov O. O. Features of interpretation of international agreements in taxation general courts.

The article analyzes the features of the interpretation of international treaties on taxation courts of general jurisdiction in Ukraine, taking into account the provisions of the OECD Model Tax Convention. The ways of reforming their systems in terms of European integration processes in Ukraine.

Keywords: interpretation of international treaties, taxation, courts of law, the OECD Model Tax Convention.

Відповідно до положень Конституції України (ст. 9) [1] та положень Закону України «Про міжнародні договори України» від 29.06.2004 р. № 1906-IV (ст. 19) [6] правозастосовчі органи України, в тому числі й національні суди наділені правом застосовувати в своїй діяльності норми міжнародних договорів. Механізм реалізації норм міжнародного права та забезпечення функціонування міжнародного законодавства на території тієї чи іншої суверенної держави, що виступає основним суб'єктом міжнародного права, в цілому, полягає безпосередньо у застосуванні даних норм національними органами. Важливу роль у вказаному процесі відіграє повнота здійснення судової практики, що набуває всебічного розвитку за умов інтеграційних процесів України, зокрема, інтегрування нашої держави до європейського правового простору.

Метою даної статті є аналіз особливостей тлумачення міжнародних договорів у сфері оподаткування судами загальної юрисдикції в Україні, зокрема, враховуючи положення Модельної податкової конвенції ОЄСР

Для досягнення поставленої мети слід вирішити такі завдання:

дослідити особливості та визначити недоліки вітчизняних підходів тлумачення міжнародних договорів у сфері оподаткування судами загальної юрисдикції; визначити відповідність національної практики європейським стандартам, узагальнити напрямки реформування зазначених методів через призму сучасних євроінтеграційних процесів в Україні.

Виступаючи як елемент механізму внутрішньодержавної реалізації норм, суд передусім діє в рамках національно-правової системи, відповідно до її цілей та принципів, а також відповідно до процедури, яку вона встановлює [12]. Тому дієвість та ефективність норм міжнародного права включає в себе дві принципово важливі форми їх реалізації: міжнародно-правову та внутрішньодержавну.

Ключовим завданням у процесі здійснення судами своєї професійної діяльності є правильне тлумачення положень законодавства, що повинне забезпечити узгодження норм національного та міжнародного права. Правильне тлумачення та узгодження правових норм у судовій практиці є чітким показником гнучкості та розвитку правозастосовної діяльності в державі.

Судові рішення є цінним свідченням практики держави, розуміння нею тих чи інших положень міжнародних договорів. Застосовуючи норми міжнародних договорів до конкретних умов, суд зазвичай має з'ясувати зміст цих норм, тобто інтерпретувати їх.

Авторитет суду як правозастосовчого органу підтверджує певне розуміння державою міжнародно-правових норм. У свою чергу, на цей авторитет впливає ступінь обґрунтованості рішень суду, а також відображення в них реалій сучасного міжнародного життя. Реальна можливість і бажання національних судів застосовувати в своїх рішеннях, поряд із конституційними нормами, норми міжнародних договорів визначає дійсний статус останніх у національній правовій системі, в національному законодавстві [12].

Міжнародні принципи і правила тлумачення норм міжнародного права закріплені в статтях 31–33 Віденської конвенції про право міжнародних договорів (далі – Конвенція) [3]. Відповідно, дані норми є частиною законодавства України, і є імперативними для всіх правозастосовних органів, у тому числі і судів. Слід зауважити, що застосуванню в національному законодавстві підлягає не сама норма міжнародного договору, а лише відповідна диспозиція, що в ній сформульована.

Таким чином, суди загальної юрисдикції в Україні можуть використовувати правила тлумачення, у тому числі правила тлумачення міжнародних договорів у сфері оподаткування, визначені Конвенцією. Так, відповідно до ч. 1 ст. 31 даного акта договір повинен тлумачитися добросовісно відповідно до звичайного значення, яке слід надавати термінам договору в їхньому контексті, а також у світлі об'єкта і цілей договору. Тобто, виходячи зі змісту даного положення, основним об'єктом тлумачення є контекст.

Враховуючи формальну визначеність та обов'язковість для України правил тлумачення, визначених в Конвенції, варто зазначити, що часто зустрічаються випадки хибного тлумачення, а отже і хибного розуміння, тих чи інших міжнародних договірних норм у сфері оподаткування. Найбільш показовим прикладом даних явищ є проблема визначення Договірної Держави, в якій буде здійснюватися оподаткування.

При реалізації договірних норм у сфері оподаткування періодично виникають ситуації, в яких платник податку тлумачить договірні положення так, нібито останні засновані на засадах диспозитивності, а тому такий платник податку може самостійно вирішувати, в якій з договірних держав йому необхідно сплатити податок [13].

Наприклад, таке тлумачення норм щодо виплати роялті в договорах про уникнення подвійного оподаткування було підтримане Окружним адміністративним судом м. Києва у постанові по справі 2а-14078/12/2670 від 14.12.2012 р. [10]. У даній справі в обґрунтування позовних вимог позивач посилався на те, що відповідачем невірно встановлено факти та помилково застосовано норми Закону. Посилаючись на постанову Кабінету Міністрів України від 06.05.2011 № 470 «Про затвердження Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування» позивач, який є резидентом Республіки Туреччина, зазначає, що підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 5 і 6 цього Порядку, особі, яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент України є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором.

Також, позивач зазначив, що ним були виконані всі вимоги чинного податкового законодавства України стосовно звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, при цьому Угода між Урядом України та Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід та майно [4] не зобов'язує оподатковувати в обов'язковому порядку роялті в Договірній Державі, в якій вони виникають, при їх одночасному оподаткуванні в іншій – Договірній Державі.

Більшість договорів про уникнення подвійного оподаткування в світі укладається на основі Модельної податкової конвенції ОЕСР. Проте ані положення Модельної податкової конвенції ОЕСР, ані коментарі до них не дають змоги безпосередньо вирішити проблему обґрунтованості тлумачення договірних норм щодо оподаткування виплат роялті як таких, що можуть надавати право вибору платнику податків юрисдикції, в якій здійснюватиметься

сплата податків з відповідного виду доходу. Справа в тому, що розробники Модельної податкової конвенції ОЕСР у випадку оподаткування роялті передбачали виключне право оподаткування таких виплат лише для держави резидентства їх отримувача згідно п. 1 ст. 12, що виключає можливість для держави джерела доходу оподатковувати відповідні виплати. Разом з тим, значна кількість договорів про уникнення подвійного оподаткування відступає від цього положення, використовуючи варіант, запропонований розробниками Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, які розвиваються (далі – Типова конвенція ООН) [2].

Важливо відзначити, що Типова конвенція ООН відступає від принципу виключного права держави постійного місцеперебування на оподаткування, наданого їй в Модельній податковій конвенції ОЕСР [7, с. 240–241]. Так, в коментарі до п. 1 і 2 ст. 12 Типової конвенції визначено, що в п. 1 опущено слово «лише» з відповідного положення Модельної податкової конвенції ОЕСР, яке передбачало, що «роялті, які виникають в одній з Договірних держав та власником бенефіціаром яких є резидент іншої договірної держави, підпадають під оподаткування лише в цій іншій державі». Пункт 2 є доповненням, яке логічно впливає з основоположного положення пункту 1 про те, що роялті підлягають оподаткуванню в державі джерела, а також в державі постійного місцеперебування. Тим самим надається право на обкладення податком з роялті і державі постійного місцеперебування, і державі джерела.

Проте, вітчизняна судова практика містить у собі використання альтернативного підходу щодо оподаткування роялті. Наприклад, Миколаївський окружний адміністративний суд у своїй постанові від 30.04.2013 р. у справі 2а-2437/12/1470 вказав: «висновок ОДПІ про відсутність права вибору сторонами ліцензійних договорів ... місця оподаткування роялті суперечить змісту Угоди. Так, у пункті 1 і 2 статті 12 (Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків стосовно податків на доходи і майно від 24.12.1993 року (далі – Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь) [5]) вживаються слова «можуть оподатковуватися», що свідчить саме про диспозитивність, а не про імперативність цих норм» [11].

Таким чином, варто відзначити, що наведені позиції вітчизняних судів суто відрізняються від усталеної судової практики вирішення подібного роду позовних справ, а також суперечать міжнародним стандартам тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування. Неналежне тлумачення міжнародних договірних норм є однією з ключових проблем як вітчизняного правозастосування, так і узгодження та унормування національного та міжнародного законодавства в цілому, оскільки саме імплементація міжнародних норм є показником їхньої дієвості та ефективності на території тієї чи іншої суверенної держави.

Беручи до уваги підхід, відповідно до якого словосполучення «можуть оподатковуватися» не розглядається як таке, що надає можливість резидентам договірних держав самостійно обирати державу, в якій сплачуються податки, вагоме значення у випадку узгодження суперечностей відводиться саме наявності чітких домовленостей між сторонами.

Так, Вищий адміністративний суд України у своїй постанові від 28.10.2014 р. у справі К/800/63912/13 не погодився з рішеннями судів попередніх інстанцій та чітко вказав на те, що положення щодо оподаткування роялті в ст. 12 Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь, незважаючи на використання словосполучень «можуть оподатковуватися», не означає наділення резидентів договірних держав правом вибору юрисдикції, в якій здійснюватиметься сплата податку [9].

Верховний Суд України в Постанові від 05.04.2016 року № 21-4974а15 у справі № 826/17223/14 [7] визначив, що при перерахуванні відсотків за кредитним договором на користь нерезидента (Латвійська Республіка) слід сплачувати податок з доходів нерезидента, незважаючи на те, що вказані проценти були оподатковані на території Латвійської Республіки. Зокрема, ВСУ вказав:

«Аналізуючи зазначені норми матеріального права, колегія суддів дійшла правового висновку, який полягає у тому, що проценти, сплачені позивачем за кредитним договором

резиденту Латвійської Республіки, можуть також оподатковуватися в Україні відповідно до її законодавства з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки податку та інших особливостей оподаткування за цими угодами. Положення статті 11 Конвенції не можуть трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаних міжнародних угод та суті податку, наведеному у статті 2 Закону № 334/94-ВР».

Варто зазначити, що саме така правова позиція зазначалася ВСУ раніше у Постанові № 21-285a12 від 30.10.2012 року [8] в справі за позовом ВАТ «Миколаївський комбінат хлібопродуктів» до податкового органу [14]. У своїй Постанові судді відмітили, що положення договорів про уникнення подвійного оподаткування при використанні словосполучення «можуть оподатковуватися» не повинні «трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаних міжнародних угод та суті податку» [14].

На підставі аналізу та узагальнення положень міжнародного та національного законодавства, закордонної та вітчизняної практики, пропонуємо враховувати наступне:

- задля ефективної імплементації міжнародних договірних норм під час здійснення судами загальної юрисдикції своїх повноважень та винесення рішень по позовним справам щодо подвійного оподаткування є нагально важливим вміння правильно інтерпретувати норму міжнародного права, приймати до уваги та правильно використовувати звичаєві договірні норми, а також норми, закріплені в національному законодавстві та ратифікованих міжнародних договорах;

- в умовах проведення в Україні судової реформи слід забезпечити поглиблення інтеграційних процесів в міжнародний правовий простір системи юридичної освіти під час підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів-правників, що сприяло б досягненню позитивних результатів у вирішенні питань, пов'язаних з узгодженням міжнародного та національного законодавства, зокрема, в судовому правозастосуванні;

- задля підвищення ефективності та обґрунтованості прийняття судових рішень у справах подвійного оподаткування слід використовувати підхід тлумачення міжнародних договірних норм, визначений у Типовій конвенції ООН [2], таким чином, забезпечивши єдиний підхід до інтерпретації міжнародного договірного законодавства та вирішення відповідних справ вітчизняними судами.

Список використаних джерел:

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>

2. Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf

3. Віденська конвенція про право міжнародних договорів: Міжнародний документ від 23.05.1969 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_118

4. Угода між Урядом України та Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід та майно: Міжнародний документ від 27.11.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/792_002

5. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків стосовно податків на доходи і майно: Міжнародний документ від 24.12.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/112_640

6. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. № 1906-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1906-15>

7. Постанова Верховного Суду України від 05.04.2016 р. № 21-4974a15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/\(documents\)/FE571926DEA0F992C2257FB00046F2DF](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/(documents)/FE571926DEA0F992C2257FB00046F2DF)

8. Постанова Верховного Суду України від 30.10.2012 р. № 21-285a12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/0/e92916a2bd063038c2257ad300437604/FILE/21-285a12.doc>

9. Постанова Вищого адміністративного суду України від 28.10.2014 р. у справі К/800/63912/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/41348854>

10. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 14.12.2012 р. у справі 2а-14078/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/27643480>

11. Постанова Миколаївського окружного адміністративного суду від 30.04.2013 р. у справі 2а-2437/12/1470 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/32201538>

12. Трагнюк О. Національний суд і тлумачення міжнародних договорів / О. Трагнюк // Юридичний журнал. – 2003. – № 4. – С. 129–130.

13. Лепетюк О. В. Оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / О. В. Лепетюк // Публічне право. – 2016. – № 1. – С. 135–140. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pp_2016_1_19

14. Огляд судової практики з податкових питань за січень – травень 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kmp.ua/ua/analytics/court-practice/review-of-court-practice-on-tax-issues-for-january-may-2016/>

* *Огороднікова Ірина Ігорівна – кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник Відділу дослідження організаційно-правового забезпечення фінансової безпеки Науково-дослідного інституту фіскальної політики.*

* *Колосов Олександр Олександрович – студент Університету державної фіскальної служби України.*

УДК 342.95

Микола Самбор *

СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

У статті досліджуються доктринальні підходи до реформування законодавства України про адміністративні правопорушення. Аналізуються погляди вітчизняних дослідників на адміністративну відповідальність та адміністративні правопорушення, а також питання формування кодифікованого акта про адміністративні правопорушення. Відстоюється точка зору про необхідність кардинальної реформи законодавства України про адміністративні правопорушення.

Ключові слова: законодавство про адміністративні правопорушення, реформа, стратегія розвитку.

Самбор Н. А. Стратегия развития законодательства об административных правонарушениях.

В статье исследуются доктринальные подходы к реформированию законодательства Украины об административных правонарушениях. Анализируются взгляды отечественных исследователей на административную ответственность и административные правонарушения, а также вопросы формирования кодифицированного акта об административных правонарушениях. Отстаивается точка зрения о необходимости кардинальной реформы законодательства Украины об административных правонарушениях.