



## МЕЖДУНАРОДНЫЙ ДОГОВОР КАК ИСТОЧНИК НАЛОГОВОГО ПРАВА УКРАИНЫ

О. БАИК,

кандидат юридических наук, ассистент кафедры гражданского права и процесса  
Учебно-научного Института права и психологии  
Национального университета «Львовская политехника»

### SUMMARY

On the basis of international legal acts, current Ukrainian legislation, and legal literature, the article reveals the concept «international treaty», which is used in national legislation of our state. The author of the article, pays attention to the peculiarities of application of the international treaty in Ukraine, for instance: the procedure of conclusion, fulfillment and termination of international agreement. The article also defines elements and structure of the international agreement in Ukraine. The essence of the international treaty as a source of international Ukrainian tax law is analyzed. The author characterizes peculiarities of application of international treaties on avoidance of double taxation, which are the most effective way to eliminate international double taxation.

**Key words:** international treaty, tax law of Ukraine, source of tax law, double taxation.

\* \* \*

В статье на основе международно-правовых актов, действующего законодательства Украины и юридической литературы раскрывается термин «международный договор», который используется в национальном законодательстве нашей страны. Обращается внимание на особенности его использования в Украине, а именно: порядок заключения, исполнения и прекращения действия международных договоров, также определяются элементы и структура международного договора в Украине. Рассматривается сущность международного договора как источника налогового права Украины. Характеризуется особенность применения в Украине международных договоров с целью избежания двойного налогообложения, которые являются наиболее действенным способом по устранению международного двойного налогообложения.

**Ключевые слова:** международный договор, налоговое право Украины, источник налогового права, двойное налогообложение.

**Постановка проблемы.** Налоговое право Украины постоянно обновляется с целью адаптации международных правовых норм, регламентирующих отношения в сфере налогов. Постоянно вносятся изменения в действующее налоговое законодательство Украины с учетом ситуации, которая имеет место в экономической и социально-политической сфере. Этому способствуют дискуссии как до, так и после принятия Налогового кодекса Украины, что свидетельствует о необходимости дальнейшего реформирования налоговой сферы, а также исследование отдельных понятий и терминов, применяемых в Налоговом кодексе Украины [1]. В частности, нуждается в исследовании содержание поня-

тия «международный договор» в сфере налогового права и его применения в качестве источника, регулирующего международные налоговые отношения, в которых принимает участие Украина.

**Цель статьи** заключается в характеристике термина «международный договор» и анализе его использования в налоговом праве Украины как одного из его основных источников.

**Состояние исследования.** Теоретические вопросы определения понятия «международный договор» и его применение в научно-правовой деятельности является темой исследования как отечественных, так и зарубежных ученых. Однако проблемные аспекты по этому вопросу учеными освещены лишь

в отдельных работах. Международный договор как основной источник налогового права исследовали Ю. Анистратенко, Ю. Бысага, Н. Блащук, Т. Бугай, Д. Булгакова, Я. Греца, Р. Дорнберг, Л. Касьяненко, В. Кононенко, Д. Кривенко, М. Кучерявенко, М. Мельник, Н. Прышва, В. Ротань, К. Савчук, П. Селезень, М. Сидак, И. Самсин, Л. Тымченко, А. Цымбалюк, А. Ярема, В. Ярема и др.

Фундаментальной работой по этой проблеме является монографическое исследование авторского коллектива под общей редакцией Л. Тымченко «Применение международных налоговых договоров: теория и практика» (2013), в котором рассмотрены теоретико-методологические основы при-



менения международных налоговых договоров [2].

Для решения поставленной цели также использованы отдельные национальные и международные нормативно-правовые акты.

**Изложение основного материала.** Одним из основных источников налогового права Украины кроме Конституции Украины, Налогового кодекса Украины, Таможенного кодекса Украины и других нормативно-правовых актов, которыми урегулирована налоговая сфера, является международный договор.

В Украине процесс договорного оформления отношений между государствами, в частности Киевской Руси с Византией, берет начало в 860 г., когда Киевский князь Аскольд обступил г. Константинополь и добился выгодной для себя сделки, которая, вероятно, обеспечивала права купцов Киевской Руси в Византии. Текст этого договора не сохранился. Первый известный историкам договор Руси с Византией заключен в 911 г. между князем киевским Олегом и императором Львом V и его соправителем Александром. Ему предшествовала сделка, совершенная в 907 г. После победоносного похода Олега на Константинополь, в которой сохранились две отсутствующие в договоре 911 г. статьи: уплата одноразовой дани империей русичам и их право на беспошлинную торговлю в Византии. Главной целью Руси было добиться привилегий для купцов: к середине XI в. торговля ориентировалась на византийские рынки, где князь, бояре и дружинники

сбывали дань, собранную во время полюдья и др. Договор 911 г. создавал режим наибольшего благоприятствования русичей на рынках империи, то же самое – византийским купцам на Руси. Таким образом Киевская Русь добивалась признания на международной арене [3, с. 73].

Эволюционные изменения в содержании международных договоров способствовали выработке следующего его определения. На сегодня международный договор – это соглашение между государствами и / или другими субъектами международного права, регулирующего их взаимоотношения в определенной сфере путем установления, изменения или прекращения для ее участников прав и обязанностей в соответствии с основными принципами международного права [4, с. 211]. В международной практике кроме термина «международный договор», применяются и другие наименования: «соглашение», «конвенция», «пакт», «протокол», «трактат», «регламент», «устав», «совместное заявление», «хартия», «меморандум», «акт», «камюнике» и др.

В праве Европейского Союза термин «международный договор» имеет некоторые особенности, которые более подробно характеризуют межинституциональные соглашения, решения Совета Европейского Союза и различные приложения в учредительные договоры [5, с. 5, 13].

В Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 г. [6], определено, что государства-участники настоящей Конвенции, учитывая важнейшую роль договоров в

истории международных отношений, признавая возрастающее значение договоров как источника международного права и как средства развития мирного сотрудничества между нациями, независимо от различий в их государственном и общественном строе ..., договорились о том, что настоящая Конвенция применяется к договорам между государствами (ст. 1 Конвенции). Статьей 2 этой Конвенции определено, что «договор» означает международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится ли такое соглашение в одном документе, в двух или нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования.

Венской конвенцией о праве договоров между государствами и международными организациями или между международными организациями от 21 марта 1986 г. определено ее применение к договорам между одним или несколькими государствами и одной или несколькими международными организациями, и к договорам между международными организациями (ст. 1) [7].

Статьей 9 Конституции Украины определено, что «действующие международные договоры, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины, являются частью национально-го законодательства Украины» [8]. Согласие Верховной Рады на обязательность для Украины международных договоров предоставляется в форме рати-



фикации, утверждения международных договоров или присоединения к ним [9, с. 170].

Законом Украины от 29 июня 2004 г. «О международных договорах Украины» установлен порядок заключения, исполнения и прекращения действия международных договоров Украины с целью надлежащего обеспечения национальных интересов, осуществления целей, задач и принципов внешней политики Украины, закрепленных в Конституции и законодательстве Украины. Настоящий Закон применяется ко всем международным договорам Украины, регулируемых нормами международного права и заключенных в соответствии с Конституцией Украины и требованиями этого Закона (ст. 1). Статьей 2 Закона также определено, что международный договор Украины – заключенный в письменной форме с иностранным государством или другим субъектом международного права, который регулируется международным правом, независимо от того, содержится договор в одном или нескольких связанных между собой документах, и независимо от его конкретного наименования (договор, соглашение, конвенция, пакт, протокол и т.д.) [10].

Заключение международного договора Украины – действия по подготовке текста международного договора, его принятие, установление его аутентичности, подписание международного договора и предоставление согласия на его обязательность для Украины (ст. 2 Закона Украины «О международных договорах Украины»). Международные договоры Украины заключают-

ся: – Президентом Украины или по его поручению – от имени Украины; – Кабинетом Министров Украины или по его поручению – от имени Правительства Украины; – министерствами и другими центральными органами исполнительной власти, государственными органами – от имени министерств, других центральных органов исполнительной власти, государственных органов (п. 1 ст. 3 Закона Украины «О международных договорах Украины») [10].

Статьей 16 Закона Украины «О международных договорах Украины» предусмотрено выполнение международного договора через Министерства и другие центральные органы исполнительной власти, к ведению которых отнесены вопросы, регулируемые международными договорами Украины, обеспечивающих соблюдение и выполнение обязательств, взятых по международным договорам Украины, следят за осуществлением прав, вытекающих из таких договоров для Украины, и за выполнением другими сторонами международных договоров Украины их обязательств.

Прекращение и приостановление действия международного договора определено статьей 24 Закона Украины «О международных договорах Украины». Предложения о прекращении или приостановлении действия международных договоров Украины вносятся Министерством иностранных дел Украины, другими центральными органами исполнительной власти и государственными коллегияльными органами в соответствии с порядком, установлен-

ным статьей 4 настоящего Закона для внесения предложений по заключению международного договора Украины.

Прекращение и приостановление действия международного договора Украины осуществляются: а) по договору, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины, – форме закона Украины; б) в отношении международных договоров, заключенных от имени Украины и не нуждающихся в согласовании их обязательности Верховной Радой Украины, и международных договоров, заключенных от имени Правительства Украины, утвержденных Президентом Украины, – в форме указа Президента Украины; в) в отношении международных договоров, заключенных от имени Правительства Украины и не нуждающихся в согласовании их обязательности Верховной Радой Украины или утверждения Президентом Украины, а также межведомственных договоров, утвержденных Кабинетом Министров Украины, – в форме постановления Кабинета Министров Украины [10].

В международном договоре принято выделять его [2, с. 25]: 1) цель – это те конечные результаты, которых стремятся достичь субъекты международного права, заключая договор. Обычно, она закрепляется в преамбуле или начальных статьях договора; 2) объект – международные отношения, урегулированные нормами, содержащимися в договоре. Субъекты международного права, исходя из своих взаимных интересов, вправе выбрать конкретный объ-



ект договора. Чаще всего объект договора можно «вывести» из его наименования; 3) предмет – это конкретные материальные или нематериальные блага, охранять или обеспечивать которые призвано международное соглашение; 4) стороны – субъекты международного права, обладающие правоспособностью на их заключение.

Структура международного договора, как правило, состоит из трех главных элементов [4, с. 212]: 1) преамбула (введение) указывает на мотивы, цели и принципы заключения договора; 2) центральная часть содержит постановления по существу регулирования отношений; 3) заключительная часть устанавливает порядок выражения согласия на обязательность договора, вступления в силу и прекращения его действия; 4) приложения к договору. Не все элементы структуры обязательные в каждом договоре, отсутствие тех или иных элементов не влияет на его юридическую силу.

Как отмечают В. Рогань, И. Самсин, А. Ярема, при заключении международного договора государства-участники вынуждены уступить часть своего суверенитета друг другу. При этом, ч. 2 ст. 9 Конституции Украины предусматривает, что «заключение международных договоров, которые противоречат Конституции Украины, возможно только после внесения соответствующих изменений в Конституцию Украины» [9, с. 171].

В письме Министерства юстиции Украины от 11 мая 2010 г. «О разъяснении по применению международных договоров Украины о правовой по-

мощи в части, касающейся отмены требования легализации официальных документов, выданных компетентными органами Договаривающихся Сторон» к Министерству иностранных дел Украины и др. отмечено, что международные договоры Украины, которые регулируют вопрос правовых отношений и международной правовой помощи по гражданским делам, содержат положение о том, что документы, составленные или удостоверенные компетентным органом одной Договаривающейся Стороны и подтвержденные подписью уполномоченного лица и официальной печатью, действующим на территории другой Стороны без дальнейшего заверения. Следует отметить, что наличие соответствующих положений нельзя толковать буквально как предусматривающие принятие компетентными органами Украины без какого-либо дополнительного удостоверения всех официальных документов, составленных органами иностранных государств, являющихся Сторонами таких договоров [11].

Статьей 3 Налогового кодекса Украины установлено, что «действующие международные договоры, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины и которыми регулируются вопросы налогообложения, являются составной частью законодательства Украины. Если международным договором, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины, установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены настоящим Ко-

дексом, применяются правила международного договора» [1].

Международный налоговый договор имеет двойную природу. С одной стороны он регулируется международным правом, с другой – после его инкорпорации в национальное налоговое законодательство становится элементом внутреннего государственного налогового законодательства [12, с. 27]. Международные договоры, регулирующие налоговые правоотношения, можно объединить в три группы: 1) общие налоговые – соглашения, посвященные общим основным проблемам налогообложения между договаривающимися странами (устранение двойного налогообложения); 2) условно-налоговые – соглашения, в которых вопрос налогообложения регулируется наряду с другими, которые не входят в предмет налогового или финансового права; 3) ограничено налоговые – соглашения, которые обуславливают применение механизма налогообложения по конкретному виду налога, плательщика или объекта налогообложения.

Подробнее остановимся на рассмотрении международных налоговых договоров об устранении двойного налогообложения. Ведь с развитием международных экономических связей между странами, интеграционными процессами в обществе, расширением внешней торговли вопрос двойного налогообложения приобретает особую остроту, поскольку является сдерживающим фактором в развитии указанных выше процессов [13, с. 279].

Международные налоговые



договоры об устранении двойного налогообложения являются наиболее действенным способом устранения международного двойного налогообложения. Украина активно проводит работу для заключения соответствующих двусторонних договоров, обеспечивает защиту плательщиков от двойного налогообложения [14, с. 124].

Статья 13 Налогового кодекса Украины предусматривает устранение двойного налогообложения [1]. Для лучшего понимания терминологии международных договоров, использованной в этой статье, отметим, что:

– резиденты – это: а) юридические лица и их обособленные лица, образованные и осуществляющие свою деятельность в соответствии с законодательством Украины с местонахождением как на ее территории, так и за ее пределами; б) дипломатические представительства, консульские учреждения и другие официальные представительства Украины за рубежом, которые имеют дипломатические привилегии и иммунитет; в) физическое лицо – резидент – физическое лицо, имеющее место жительства в Украине (п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины);

– нерезиденты – это: а) иностранные компании, организации, созданные в соответствии с законодательством других государств, их зарегистрированные (аккредитованные или легализованные) в соответствии с законодательством Украины филиалы, представительства и другие обособленные подразделения с местонахождением

на территории Украины; б) дипломатические представительства, консульские учреждения и другие официальные представительства других государств и международных организаций в Украине; в) физические лица, не являющиеся резидентами Украины (п.п. 14.1.122. п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины).

Порядок применения международного договора Украины об избежании двойного налогообложения относительно полного или частичного освобождения от налогообложения доходов нерезидентов с источником их происхождения в Украине определен статьей 103 главы 10 Налогового кодекса Украины. Согласно этой статье применения правил международного договора Украины осуществляется путем освобождения от налогообложения доходов с источником их происхождения из Украины, уменьшения ставки налога или путем возврата разницы между уплаченной суммой налога и суммой, которую нерезиденту необходимо уплатить в соответствии с международным договором Украины [1].

Согласно письма Министерства доходов и сборов Украины от 23 января 2014 г. №1535/7/99-99-12-01-03-17 «О международных договорах об избежании двойного налогообложения», опубликованного на официальном портале Государственной фискальной службы Украины (<http://sfs.gov.ua>), по информации, полученной от Министерства иностранных дел Украины, состоянием на 1 января 2014 г. вступили в силу международные договоры об избежании двойного налогообложения с 66 стра-

нами мира. Конвенция между Кабинетом Министров Украины и Союзным Правительством Союзной Республики Югославия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал применяется в отношениях Украины с Республикой Сербия и с Республикой Черногория. Кроме того, в соответствии со ст. 7 Закона Украины «О правопреемстве Украины» Украина применяет договоры СССР об избежании двойного налогообложения, действующие до вступления в силу новых договоров. Договоры СССР действуют в отношениях Украины со следующими странами: Испанией, Малайзией, Японией [15].

Л. Тымченко обращает внимание на то, что преамбулы большинства договоров Украины об избежании двойного налогообложения четко не определяют целей их заключения, за исключением договоров с Испанией, Кипром, Киргизией, Таджикистаном и Туркменистаном. Вместе с тем, ни в одном договоре Украины об избежании двойного налогообложения не упоминается предотвращение и противодействие избежанию двойного налогообложения как цель соответствующих международных налоговых договоров [2, с. 15].

**Выводы.** На основе анализа понятия «международный договор» и его применения в налоговой сфере Украины, считаем, что международный налоговый договор – это соглашение между государствами и / или другими субъектами международного права, заключенное в письменной форме и регули-



рующее их взаимоотношения в налоговой сфере путем установления, изменения или прекращения для ее участников прав и обязанностей в соответствии с основными принципами международного права, независимо от того, содержится договор в одном или нескольких связанных между собой документах. Как источник налогового права, международный договор обеспечивает Украине участие в экономических отношениях с другими странами после его инкорпорации в национальное налоговое законодательство.

### Литература:

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відом. Верх. Ради України – 2011 р. – № 13 (№ 13-14, № 15-16, № 17) – Ст. 112.
2. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика [монографія] / авторський колектив; за заг. ред. д.ю.н. Л.Д. Тимченка. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 220 с.
3. Україна в міжнародних відносинах. Енциклопедичний словник-довідник. Випуск 2. Предметно-тематична частина: Д-Й / Відп. ред. М.М. Варварцев. – К.: Ін-т історії України НАН України, 2010. – 252 с.
4. Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Вид-во «Юридична думка», 2012. – 1020 с.
5. Булгакова Д.О. Міжнародний договір у системі права Європейського Союзу (теоретичні аспекти): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Дар'я Олександрівна Булгакова; Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – К., 2013. – 19 с.
6. Віденська конвенція про право міжнародних договорів: Міжнародний документ, Заява від 23 травня 1969 р. // Відом. Верх. Ради Української РСР. – 1986. – № 17. – Ст. 343.
7. Венская конвенция о праве договоров между государствами и международными организациями или между международными организациями: Международный документ от 21 марта 1986 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_a04/page](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_a04/page)
8. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відом. Верх. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141
9. Новітнє вчення про тлумачення правових актів: навч. посіб. з курсу тлумачення правових актів для суддів, що проходять підвищення кваліфікації і кандидатів на посади суддів, що проходять спеціальну підготовку / В.Г. Ротань, І.Л. Самсін, А.Г. Ярема та ін.; відп. ред., кер. авт. кол. В.Г. Ротань. – Х.: Право, 2013. – 752 с.
10. Про міжнародні договори України: Закон України від 29 червня 2004 р. № 1906-IV // Відом. Верх. Ради України – 2004. – № 50. – Ст. 540.
11. Роз'яснення щодо застосування міжнародних договорів України про правову допомогу в частині, що стосується скасування вимоги легалізації офіційних документів, виданих компетентними органами Договірних Сторін: Лист Міністерства юстиції України від 11 травня 2010 р. № 26-26/291 // Вісник податкової служби. – 2010 р. – № 26.
12. Податкове право України: альбом схем: навч. посіб. / [Л.М. Касьяненко, А.В. Цимбалюка, Ю.І. Аністратенко, Н.І. Блащук]; за заг. ред. Л.М. Касьяненко. – К.: Алерта, 2013. – 112 с.
13. Пришва Н.Ю. Податкове право: навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
14. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. – К.: Знання, 2012. – 389 с.
15. Лист Міністерства доходів і зборів України від 23 січня 2014 р. №1535/7/99-99-12-01-03-17 «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijjuryado/129999.html>