

П.О. СЕЛЕЗЕНЬ. РОЛЬ МОДЕЛЬНИХ НОРМ У КОНТЕКСТІ ТЛУМАЧЕННЯ ПОЛОЖЕНЬ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ

Розглянуті основні підходи до визначення ролі Типової конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів у процесі тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування. Автор доходить висновку про необхідність вдосконалення сучасного підходу України до вирішення цієї проблеми.

Ключові слова: міжнародні податкові договори, модельні норми, ОЕСР.

Рассмотрены основные подходы к определению роли Типовой конвенции ОЭСР и ее официальных комментариев в процессе толкования договоров об избежании двойного налогообложения. Автор приходит к выводу о необходимости усовершенствования современного подхода Украины к решению этой проблемы.

Ключевые слова: международные налоговые договора, модельные нормы, ОЭСР.

In the article the main approaches concerning the role of OECD Model Tax Convention and its Commentaries in the process of interpretation of Ukrainian DTT are considered. The author makes the conclusion about necessity of improving of Ukrainian approach to this problem.

Key words: international tax treaty, model norms, OECD.

Основоположним принципом міжнародного права є принцип добросовісного виконання взятих на себе договірних зобов'язань, закріплений у Віденській конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р. (ст. 26) (далі – Конвенція). Разом з тим, «добросовісне виконання зобов'язань, що випливають з договору, передбачає добросовісне тлумачення договору»¹. Оскільки оподаткування є однією з найбільш чутливих сфер міжнародного співробітництва, то встановлення шляхом тлумачення прав і обов'язків сторін за міжнародним договором, що регулює податкові відносини, набуває особливого значення. У цьому контексті виникає питання стосовно ролі у цьому процесі модельних норм Типової конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу 1977 р. (далі – Типова конвенція ОЕСР), яка надзвичайно широко використовується по всьому світу під час укладення відповідних міжнародних податкових угод, в т.ч. і Україною.

Західна наука міжнародного податкового права в особі таких своїх представників як Ф. Брюгге, Д. Вард, К. Вогель, Р. Прокіч, Ф. Енгелен приділяла значну увагу розгляду питань, пов'язаних з визначенням ролі модельних норм в тлумаченні положень міжнародних податкових договорів. Проте у вітчизняній науці міжнародного права зазначене коло питань залишається малодослідженим, хоча такі видатні вчені як В.І. Євінтов, І.І. Лукашук, О.О. Мережко, І.С. Петерський, А.М. Талалаєв, В.М. Шурушалов ґрунтовно досліджували у своїх роботах різні аспекти процесу тлумачення міжнародних договорів.

Станом на жовтень 2008 р. в світі на основі Типової конвенції ОЕСР було укладено більш ніж 3000 діючих договорів про уникнення подвійного оподаткування². Останні є міжнародними договорами, а тому підпадають як під дію Конвенції в цілому, так і під дію її норм стосовно тлумачення міжнародних договорів зокрема. У цьому контексті виникає закономірне питання щодо ролі модельних

© СЕЛЕЗЕНЬ Павло Олександрович – ст. науковий співробітник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету ДПС України

норм Типової конвенції ОЕСР в процесі тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, яке є надзвичайно контроверсійним в юридичній літературі³.

Насамперед звернімося до тексту Типової моделі ОЕСР та коментарів до неї. В п. 3 вступу до Типової моделі ОЕСР зазначається, що згідно Рекомендації Ради ОЕСР щодо застосування Типової моделі ОЕСР від 23 жовтня 1997 р. країни-члени цієї міжнародної організації при укладенні чи перегляді власних договорів про уникнення подвійного оподаткування повинні зважати на Типову модель ОЕСР та її офіційні коментарі, приймати до уваги висловлені до них застереження, а їх податкові органи повинні слідувати положенням таких офіційних коментарів при застосуванні і тлумаченні положень двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, що базуються на Типовій моделі ОЕСР⁴. Разом з тим, потрібно зауважити, що Типова конвенція ОЕСР та її офіційні коментарі не можуть мати зобов'язуючого характеру для держав-членів цієї міжнародної організації (п. 29 вступу до Типової моделі ОЕСР)⁵. Звідси випливає рекомендаційний характер норм як Типової моделі ОЕСР, так і її офіційних коментарів навіть для держав-членів ОЕСР, а для держав, які не є членами ОЕСР, проблемною стає і сама можливість звернення до норм згаданого модельного акту чи положень його офіційних коментарів в процесі тлумачення міжнародних податкових договорів. Разом з тим, існують і протилежні точки зору правників, які висловлюються на підтримку юридично зобов'язуючого характеру норм Типової моделі ОЕСР та її офіційних коментарів. Так, К. Вогель вважає, що країни-члени ОЕСР зобов'язані використовувати Типову модель ОЕСР та її офіційні коментарі як основу, якщо тільки договірна держава не висловила спеціального застереження чи не має особливих підстав, що не дозволяють використовувати відповідну модель⁶. Такий його висновок ґрунтується на рекомендаціях Ради ОЕСР. Проте згідно ст. 5 Конвенції щодо Організації Економічного Співробітництва і Розвитку, ОЕСР може: «(а) приймати рішення, які повинні бути зобов'язуючими для всіх членів, якщо інше не визначено; (б) робити рекомендації членам; та (с) укладати договори ...»⁷. Наведене підтверджує сумнівність обґрунтованості висновку К. Вогеля, оскільки якщо документ прийнятий у формі рекомендації, то він не може мати зобов'язуючого характеру згідно цитованої ст. 5. Схожу точку зору поділяє і Л. Бессо⁸.

Нині можна виділити декілька підходів до розуміння значення Типової конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів в контексті ст. 31 та ст. 32 Конвенції в процесі тлумачення норм договорів про уникнення подвійного оподаткування. Прихильники кожного з них оперують власними аргументами, які потребують окремого висвітлення та аналізу.

К. Вогель стверджує, що оскільки Типова конвенція ОЕСР слугує основою для ведення перемовин, то вона є частиною контексту укладеного на її основі договору про уникнення подвійного оподаткування⁹. Аналогічну точку зору відстоює і Ф. Енгелен, який надає значно більш розгорнуту аргументацію власної позиції. Згаданий автор вказує, що сторони відповідного податкового договору між державами-членами ОЕСР не можуть з точки зору доброї волі (good faith) стверджувати, що положення такого договору повинні мати відмінне значення від того, що визначене в офіційних коментарях стосовно ідентичних норм Типової конвенції ОЕСР, оскільки: (а) обидві сторони голосували на користь прийняття рекомендацій стосовно Типової моделі ОЕСР в складі Ради ОЕСР відповідно до

ст. 5 Конвенції щодо Організації економічного співробітництва і розвитку; (b) жодна з сторін не зробила заяв (reservation) стосовно положень Типової моделі ОЕСР та не висловила застережень до її офіційних коментарів; (c) відповідний договір між сторонами наслідує модель та основні положення Типової конвенції ОЕСР; (d) жодна з сторін в процесі перемовин не вказала, що вона розуміє положення договору у відмінному значенні від наведеного у офіційних коментарях стосовно аналогічних положень Типової моделі ОЕСР¹⁰. Далі автор припускає, що в таких умовах сторони є зобов'язаними тлумаченням, наведеним в офіційних коментарях до Типової конвенції ОЕСР. Причому згода обох сторін, на його думку, є тим же, що й мовчазна угода стосовно тлумачення і застосування положень договору згідно офіційних коментарів до Типової конвенції ОЕСР. Звідси він стверджує, що контекст відповідного договору між сторонами включає в себе таку мовчазну угоду відповідно до п. «а» ч. 2 ст. 31 Конвенції. До того ж, наголошує Ф. Енгелен, згода обох сторін може також діяти в якості правила естоппеля у випадку, якщо одна з сторін пізніше стверджуватиме, що насправді вона мала намір надати відмінне тлумачення.

На нашу думку, наведені вище аргументи є досить сумнівними в світлі положень Конвенції. Ч. 2 ст. 31 Конвенції чітко встановлює закритий перелік документів, які можуть формувати контекст відповідного договору: 1) усяка угода, яка стосується договору і якої було досягнуто між усіма учасниками у зв'язку з укладенням договору; 2) усякий документ, складений одним або кількома учасниками у зв'язку з укладенням договору і прийнятий іншими учасниками як документ, що стосується договору. В обох випадках ключовою умовою є створення документу у зв'язку з укладенням договору. З цієї причини Типова конвенція ОЕСР і її офіційні матеріали не можуть формувати контекст конкретного договору про уникнення подвійного оподаткування. Підтримуючи наведену точку зору, Ж. Баренфельд зазначає, що такі матеріали ОЕСР можуть розроблятися паралельно, але не разом з конкретним договором¹¹. До того ж, «для тлумачення договору важливим є той намір сторін, який є спільним для обох сторін і так або інакше втілений у договорі або підтверджується супутніми договором обставинами»¹². Навряд чи можна стверджувати, що Типова конвенція ОЕСР та її офіційні коментарі, розроблені не у зв'язку з укладенням конкретного договору про уникнення подвійного оподаткування, відображають спільний намір обох сторін такого договору. Особливо очевидним це стає у випадку використання Типової конвенції ОЕСР у процесі підготовки відповідного міжнародного податкового договору між державами, які не є членами ОЕСР. Оскільки вони не є членами ОЕСР та не приймали участі в обговоренні Типової конвенції ОЕСР, то тоді стає досить складно стверджувати, що відповідні матеріали ОЕСР можуть відображати спільний намір обох сторін, якщо тільки протилежне не випливатиме з самого контексту відповідного договору.

М. Дальберг вважає, що у випадку незмінності згадуваних матеріалів ОЕСР протягом значного періоду часу можна говорити про те, що їх положення утворюють «звичайне значення» термінів договору про уникнення подвійного оподаткування у розумінні ч. 1 ст. 31 Конвенції¹³.

Ч. 1 ст. 31 дійсно вказує на обов'язок сторін тлумачити договір відповідно до звичайного значення, яке слід надавати термінам договору в їхньому контексті, а також у світлі об'єкта і цілей договору. Однак зазначене положення не дає чіткої відповіді на питання стосовно того, що ж потрібно розуміти під «звичайним зна-

ченням» терміну в договорі. Комісія міжнародного права уточнює, що договір повинен тлумачитись добросовісно (in good faith) відповідно до «звичайного значення, яке надається його термінам в контексті договору та в світлі його об'єкта і цілей»¹⁴. Оскільки, як ми вище з'ясували, Типова конвенція ОЕСР та її офіційні коментарі не можуть розглядатись як частина контексту відповідного міжнародного податкового договору згідно ч. 2 ст. 31 Конвенції, то і тлумачення термінів, наведене в матеріалах ОЕСР, не утворює «звичайного значення» аналогічних термінів, що використовуються в договорах про уникнення подвійного оподаткування. Логіка наведеного твердження повністю узгоджується з загальною позицією членів Комісії міжнародного права стосовно змісту словосполучення «звичайне значення». Так, С. Тсуруока, погоджуючись з позицією більшості складу Комісії, вказував, що «значення, яке надається терміну, є природним і звичайним значенням в контексті, в рамках загальної структури договору»¹⁵.

Вже згадуваний нами Ж. Баренфельд, посилаючись на праці К. Вогеля та Е. Джонса, аналізує в своїй роботі можливість включення Типової конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів в сферу дії ч. 3 ст. 31 Конвенції¹⁶. Остання вказує на обов'язок врахування в процесі тлумачення, поряд з контекстом, наступних угод та наступної практики держав-учасниць, а також діючих у відносинах між державами-учасницями норм міжнародного права.

Вище ми вже частково наводили аргументи, чому офіційні матеріали ОЕСР не можуть розглядатись як мовчазна угода сторін стосовно тлумачення конкретного міжнародного податкового договору. До вже названих варто додати ще кілька: 1) як Типова конвенція ОЕСР, так і її офіційні коментарі розробляються не самими сторонами, а міжнародною міжурядовою організацією, що унеможливило виявлення спільного наміру сторін відповідних двосторонніх договорів; 2) Типова конвенція ОЕСР та її офіційні коментарі розробляються Комітетом з фіскальних зв'язків ОЕСР, до складу якого входять вищі посадові особи всіх держав-членів ОЕСР, які відіграють активну роль у розробці та реалізації податкової політики¹⁷. Проте варто погодитись з Ж. Баренфельдом, що вони не можуть вважатись уповноваженими представниками сторін стосовно тлумачення конкретного міжнародного податкового договору, оскільки не мають таких повноважень. Аналогічні аргументи можуть висуватись і стосовно членів Ради ОЕСР. Виходячи з цього, не можна вважати Типову конвенцію ОЕСР та її офіційні коментарі мовчазною угодою сторін щодо тлумачення конкретного міжнародного податкового договору, навіть якщо обидві держави-учасниці такого договору є членами ОЕСР.

Ж. Баренфельд є прихильником тієї точки зору, що офіційні матеріали ОЕСР втілюють в собі «спеціальне значення» термінів міжнародних податкових договорів у контексті ч. 4 ст. 31 Конвенції.

Ще Комісія міжнародного права вказувала, що таке спеціальне значення може надаватись сторонами договору лише у виключних (exceptional) випадках¹⁸. Звідси стає очевидним, на нашу думку, що наведена позиція Комісії міжнародного права в сукупності з тим фактом, що на основі Типової конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів, за наведеними вище даними, укладено більше 3000 міжнародних податкових договорів, фактично не дозволяє погодитись з твердженням Ж. Баренфельда.

З іншого боку, згаданий автор не вбачає жодної суперечності у власній позиції, пояснюючи, що «у такій високопрофесійній і технічній сфері як міжнародне податкове право, далеко не є виключним те, що термін має спеціальне зна-

чення. Більше того, факт існування потреби у визначенні змісту різних статей через прийняття деталізованих і розлогих коментарів, вказує, що формулювання, використані в них, призначені для надання спеціального значення»¹⁹. Така аргументація викликає певні сумніви, зважаючи на те, що, за переконанням К. Вогеля і Р. Прокіча, модельні податкові договори Ліги Націй, ОЕСР та ООН мають розглядатись як кроки на шляху формування міжнародної мови спеціальних термінів міжнародних податкових договорів (specified terms). Факт формування такої «міжнародної мови» (інші запропоновані варіанти – міжнародна фіскальна мова, міжнародна податкова мова) визнаний рядом судових інстанцій різних країн, зокрема, Австралії, Німеччини та Південної Африки²⁰. З цієї точки зору стає незрозумілим, на якій підставі загальноприйняте розуміння термінів міжнародних податкових договорів формує їх «спеціальне значення» у контексті ч. 4 ст. 31 Конвенції.

М. Ленг та Ф. Брюггер вважають, що Типова конвенція ОЕСР та її офіційні коментарі мають розглядатись як «додаткові засоби тлумачення» відповідно до ст. 32 Конвенції²¹. З правильністю такого підходу погоджується і С. Мельник²². Існує також і ряд судових рішень, в яких таке розуміння офіційних матеріалів ОЕСР отримало підтримку. Так, Вищий суд Австралії у п. 10 справи Тіель проти Федерального Комісара з оподаткування вказує, що Типова конвенція ОЕСР та її офіційні коментарі мають розглядатись як документи, які утворюють додаткові засоби тлумачення відповідно до ст. 32 Конвенції²³. Їх аргументи є досить простими і переконливими: по-перше, оскільки договори про уникнення подвійного оподаткування укладаються на основі Типової конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів, то останні утворюють додаткові засоби тлумачення за змістом ст. 32 Конвенції, по-друге, згадана стаття не містить закритого переліку додаткових засобів тлумачення, що дозволяє включити офіційні матеріали ОЕСР до їх складу.

Під час роботи Комісії міжнародного права над проектом Конвенції проти такого широкого розуміння поняття «додаткові засоби тлумачення» заперечував Ш. Розен. Він вказував на те, що навіть матеріали самої Комісії не можуть розглядатись як підготовчі стосовно договорів, укладених державами на основі підготовлених Комісією проектів з наступних причин: по-перше, проекти Комісії не є результатом роботи дипломатичної конференції; по-друге, члени Комісії не представляють держави, а виступають в особистій якості. Тому, на його думку, «записи Комісії є важливими для розуміння розвитку її колективного бачення, втіленого в її ж доповідях, але держави можуть мати відмінне розуміння, коли вони вирішують прийняти будь-яку окрему статтю»²⁴.

З цього приводу ми погоджуємось з М. Ленгом і Ф. Брюггером, які вказували, що обрання договірними державами формулювання Типової конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів при розробці певного положення дає достатньо підстав стверджувати, що сторони мають намір слідувати тому значенню положення, яке воно має в згаданих офіційних матеріалах ОЕСР під час проведення перемовин²⁵. А це, в свою чергу, дозволяє розглядати Типову конвенцію ОЕСР та її офіційні коментарі як додаткові засоби тлумачення укладених на їх основі договорів про уникнення подвійного оподаткування, незважаючи на вузько обмежену сферу застосування таких засобів тлумачення згідно ст. 32 Конвенції.

Отже, незважаючи на те, що більша частина договорів України про уникнення подвійного оподаткування базується на положеннях Типової конвенції ОЕСР та її офіційних коментарів, до цього часу позиція України стосовно розуміння ролі і

значення офіційних матеріалів ОЕСР в процесі тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування залишається невизначеною. Така ситуація потребує зміни з точки зору подальшої інтеграції України в систему світогосподарських зв'язків, зокрема, шляхом видання відомчих нормативно-правових актів з боку ДПА України та ширшого використання матеріалів ОЕСР у практиці українських судів.

1. *Захарова Н.В.* Выполнение обязательств, вытекающих из международного договора. – М.: Наука, 1987. – С. 102. 2. *Owens J., Bennet M.* OECD Model Tax Convention: Why it works [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html 3. *Barenfeld J.* Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. – JBS Dissertation Series, No. 025. – Jönköping: Parajett AB, 2005. – P. 49. 4. *Model Tax Convention on Income and on Capital.* Condensed version, 15 July 2005. – Paris: OECD Publications, 2005. – P. 7. 5. *Op. cit.* – P. 15. 6. *Vogel K., Prokisch R.* General Report in International Fiscal Association, Interpretation of Double Taxation Conventions // Cahiers de droit fiscal international. – vol. 78a. – Deventer, the Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1993. – P. 65. 7. *Convention on the Organisation for Economic Cooperation and Development*, 14 December 1960 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_201185_1915847_1_1_1_1,00.html 8. *Бессо Л.* Международное налогообложение в нотариальной практике [Электронный ресурс]. – С. 8 – Режим доступу: <http://www.notiss.ru/usring/Besso.pdf> 9. *Vogel K., Prokisch R.* *Op. cit.* – P. 65. 10. *Engelen F.* Interpretation of Tax Treaties Under International Law. – Amsterdam: IBFD Publications, 2004. – P. 465-466. 11. *Barenfeld J.* *Op. cit.* – P. 50. 12. *Петерский И.С.* Толкование международных договоров. Отв. ред.: проф. С.Б. Крылов, Г.И. Тункин. – М.: Гос. изд-во юридической литературы, 1959. – С. 23-24. 13. *Dahlberg M.* Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? // Festskrift till Gustaf Lindencrona. – Stockholm: Norstedts Juridik, 2003. – s. 153, 155. 14. *Yearbook of the International Law Commission.* 1966. Volume II. Doc. A/CN.4/SER.A/1966/Add. 1. – New York: United Nations, 1967. – P. 219. 15. *Yearbook of the International Law Commission.* 1966. V. I. Part II. Doc. A/CN.4/SER.A/1966. – New York: United Nations, 1967. – P. 196. 16. *Barenfeld J.* – P. 51. 17. *About Centre for Tax Policy and Administration* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_34897_1_1_1_1_1,00.html 18. *Yearbook of the International Law Commission.* 1966. Volume II. Doc. A/ CN.4/ SER.A/1966/Add. 1. – New York: United Nations, 1967. – P. 222. 19. *Barenfeld J.* *Op. cit.* – P. 50-51. 20. *Vogel K., Prokisch R.* *Op. cit.* – P. 62. 21. *Lang M., Brugger F.* The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation // Australian Tax Forum. – 2008. – № 23. – P. 98. 22. *Melyk S.* Legal Status of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention in Ukraine // IFA Ukraine. International Tax Bulletin. – Issue #2. – May 2009. – P. 2 – Режим доступу: http://www.ifa-ukraine.org/files/newsletter/ITB_2_1.pdf 23. *Thiel v Federal Commissioner of Taxation* [1990] HCA 37; (1990) 171 CLR 338 (22 August 1990) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.austlii.edu.au/au/cases/cth/high_ct/171clr338 24. *Yearbook of the International Law Commission.* 1966. V. I. Part II. Doc. A/CN.4/ SER.A/1966. – New York: United Nations, 1967. – P. 201. 25. *Lang M., Brugger F.* *Op. cit.* – P. 99.