

МІЖНАРОДНЕ ПРИВАТНЕ ПРАВО

*Селезень П.О.**

МОДЕЛЬНІ НОРМИ ЯК ДЖЕРЕЛО ТЛУМАЧЕННЯ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ДОГОВОРІВ

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). Разом з тим, добросовісне виконання зобов'язань, що випливають з договору, передбачає і добросовісне тлумачення договору. У цьому контексті виникає питання стосовно ролі у процесі тлумачення міжнародних податкових договорів 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. Адже станом на жовтень 2008 р. в світі на її основі було укладено більш ніж 3000 діючих договорів про уникнення подвійного оподаткування. Останні є міжнародними договорами, а тому підпадають як під дію Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р. (далі – Конвенція) в цілому, так і під дію її норм стосовно тлумачення міжнародних договорів зокрема.

Для з'ясування ролі модельних норм у процесі тлумачення відповідних договорів 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 ОЕСР [1, р. 7]. Разом з тим, потрібно зауважити, що Типова конвенція ОЕСР та офіційні коментарі до неї не можуть мати зобов'язуючого характеру для держав-членів цієї міжнародної організації (п. 29 вступу до Типової моделі ОЕСР) [1, р. 15]. Звідси випливає рекомендаційний характер норм як Типової моделі ОЕСР, так і офіційних коментарів до неї навіть для держав-членів ОЕСР, не кажучи вже про держави, які не є членами ОЕСР. 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 модель [2, р. 65]. Такий його висновок ґрунтується на рекомендаціях Ради ОЕСР, проте Л. Бессо наголошує, що документ у формі рекомендації не може мати зобов'язуючого характеру [3, с. 8].

Нині можна виділити декілька підходів до розуміння значення Типової конвенції та офіційних коментарів до неї в контексті ст. 31 та ст. 32 Конвенції в процесі тлумачення

* старший науковий співробітник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування

норм договорів про уникнення подвійного оподаткування: 1) вже згадуваний нами 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 оподаткування [2, р. 65]; 2) 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 Конвенції [4, s. 153, 155]; 3) 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 Конвенції, яка 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 [5, р. 51]; 4) сам же 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.

Отже, станом на початок 2010 р. Україна мала понад 60 договорів про уникнення подвійного оподаткування, але до цього часу позиція України стосовно розуміння ролі і значення офіційних матеріалів ОЕСР в процесі їх тлумачення залишається невизначеною. Така ситуація потребує виправлення, зокрема, з боку ДПА України доцільною могла б стати підготовка і оприлюднення відповідного листа, в якому б було чітко відображено її позицію з зазначеного питання.

Література

1. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 15 July 2005. – Paris: OECD Publications, 2005. – 374 p.
2. 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. 55-85
3. Бессо Л. Международное налогообложение в нотариальной практике [Электронный ресурс]. – 14 с. – Режим доступа: <http://www.notiss.ru/usring/Besso.pdf>
4. Dahlberg M. Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? // Festskrift till Gustaf Lindencrona. – Stockholm: Norstedts Juridik. 2003. – s. 137–155
5. Barenfeld J. Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations. – JIBS Dissertation Series, No. 025. – Jönköping: Parajett AB, 2005. – 340 p.