

5. Мельник П. В., Тимченко Л. Д. Імплементация міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в законодавство України / П. В. Мельник, Л. Д. Тимченко // Ірпінь, НУДПСУ. – 2012. – 406 с.

6. Румянцев А. П. Міжнародні організації / А. П. Румянцев // Навч. пос. – К. : Центр учбової літератури. – 2006. – 432 с.

УДК 340.132.6

Зверев Є. О.,

*к.ю.н., Центральноєвропейський університет,
Будапешт, Угорщина*

ТЛУМАЧЕННЯ ДОГОВОРІВ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ОСОБЛИВОСТІ АНГЛО-САКСОНСЬКОГО ПІДХОДУ

Питання тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування є важливим як на теоретичному, так і на практичному рівнях. На практиці податковим органам та судам доводиться мати справу із нечіткими та не до кінця зрозумілими термінами норм, які їм необхідно застосовувати, та від яких залежать суми коштів, які виставляються до сплати платникам податків. З теоретичної точки зору, договори про уникнення подвійного оподаткування являють собою комплексний об'єкт тлумачення, щодо якого існують свої особливості.

Такі особливості пов'язані з тим, що договір про уникнення подвійного оподаткування в більшості випадків є одночасно і міжнародним договором (до тлумачення якого застосовуються правила тлумачення міжнародних договорів) і актом національного законодавства, який вводиться до правової системи відповідної держави, та, відповідно, має тлумачитись за правилами, прийнятими для тлумачення національних нормативно-правових актів). Цей симбіоз вже породжує певні труднощі, однак, в договорів про уникнення подвійного оподаткування є й інші особливості.

Їх специфіка полягає в тому, що формально маючи статус міжнародного договору, на практиці, як правило, сутність, терміни та текст цих договорів визначаються органами, які відповідають за проведення податкової політики в державі, а отже, містять специфічну термінологію, що вимагає застосування спеціальних методів тлумачення, прийнятих у податковій сфері, тому дуже часто судді звертаються до тлумачень (роз'яснень), здійснених цими органами [7; с. 508].

Крім того, міжнародний статус документа часто передбачає, що текст існує в перекладі на дві або більше мов (і сутність термінів різними мовами не завжди збігається) [3]. Він передбачає також, що до тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування мають застосовуватися правила, передбачені Віденською конвенцією про право міжнародних договорів 1969 року, яку підписали і ратифікували майже всі країни світу (крім США, які підписали, але не ратифікували її, хоча *de facto* її активно застосовують) [9; с. 33]. Конвенція у статтях 31-33 визначає чітку послідовність дій під час тлумачення міжнародних договорів. Ця послідовність майже повністю відображає положення найбільш популярних трьох теорій тлумачення – текстуалізму, контекстуалізму та телеологічної теорії, починаючи процес від текстуалізму (у статті 31 конвенції пропонується проаналізувати текст міжнародного договору, і лише якщо у ньому є нечіткості та незрозумілі моменти, вона дозволяє звертатися до положень інших теорій – з'ясувати наміри сторін, мету відповідної норми, для чого дозволяється вивчати підготовчі матеріали, практику подальшого застосування, аналізувати аналогічні або схожі норми).

Водночас, цього інструментарію при тлумаченні договорів про уникнення подвійного оподаткування недостатньо, оскільки специфіка нормативно-правових актів з питань оподаткування полягає у існуванні спеціального набору термінів, які майже не

використовуються у інших сферах. Крім того, нормативно-правові акти з питань оподаткування пов'язані між собою, що дає можливість їм посилатися в термінах один на одного. Додаткові питання виникають коли доводиться тлумачити договір про уникнення подвійного оподаткування в англо-саксонській системі.

Основними специфічними характеристиками системи загального права, які впливають на процес тлумачення, є система інкорпорації міжнародних договорів у національне право відповідної держави, а також наявність судового прецеденту як джерела права. Так, міжнародні договори (в тому числі і договори про уникнення подвійного оподаткування) не стають безпосередньо актами національного законодавства відповідної держави одразу ж після ратифікації (як це має місце у більшості держав із континентальною традицією) [1; с. 202-210]. Для надання їм статусу національного нормативно-правового акта, їх норми інкорпорує в наявні національні нормативно-правові акти або приймають новий. Це серйозно впливає на методи тлумачення, які враховують той факт, що відповідний міжнародний договір є креатурою міжнародного права, а отже, терміни, які містяться в ньому, слід тлумачити у сенсі, прийнятому в міжнародному праві. Хоч цим підходам і приділяється увага, вони, водночас, не є визначальними, а радше – допоміжними. За основу беруться методи тлумачення актів національного законодавства. Ці методи у держав із англо-саксонською традицією не сильно, однак, відрізняються від таких самих методів держав із континентальною традицією. Там також визнають і застосовують положення трьох основних теорій тлумачення – текстуалізму, контекстуалізму та телеологічної теорії. Так само, як і в державах із континентальною традицією, жодна з них не має переваги, і в різні часи, більшої ваги мала кожна з трьох наведених вище теорій [6].

Однак, важливим нюансом англо-саксонської системи є правотворча діяльність суддів, які мають можливість творити право – те, чого їх колеги з держав із континентальною традицією позбавлені. Вони мають право відходити від тексту нормативно-правового акта, якщо його буквальне прочитання спричинить абсурдні результати [7; с. 488-489].

Це стосується в тому числі й міжнародних договорів (договорів про уникнення подвійного оподаткування з-поміж них). Таку ситуацію можна вважати як безумовною перевагою, так і недоліком, оскільки з одного боку прецедентне право дає системі необхідну гнучкість, а з іншого – у податковому праві, яке тісно пов'язане з питаннями фінансів, необхідні чіткість, стабільність та передбачуваність. З цією метою Організація економічного співробітництва і розвитку (членами якої є більшість економічно розвинених країн світу) розробила модельну конвенцію про уникнення подвійного оподаткування, текст якої часто береться за основу для договорів про уникнення подвійного оподаткування, які укладаються між державами [2]. Більше того, організація також видала відповідний коментар, у якому роз'яснюються її положення [4].

Статус модельної конвенції не дає можливості прямо застосовувати чи посилатися на неї, однак, той факт, що її тексти *de facto* використовуються, дає змогу застосовувати і її, і її коментарі у якості або вчень визнаних науковців-юристів або у якості міжнародного звичаєвого права [8; с. 103-105; 9; с. 33-36].

Таким чином, найбільшою проблемою при тлумаченні договорів про уникнення подвійного оподаткування у державі із англо-саксонською традицією є необхідність встановити зв'язок між сутністю терміна інкорпорованого договору (яку слід виводити із положень національного права) та його міжнародно-правовою природою. Судді країн із континентальною системою, як правило, з цією проблемою не стикаються, оскільки у переважній більшості випадків не розрізняють міжнародне і національне право, вважаючи їх одним правовим порядком. Суддям же загальних судів робити прямі посилання на міжнародно-правовий статус норм договорів про уникнення подвійного оподаткування не можна, оскільки вони мають справу не із самим міжнародним договором як таким, а з його рецепцією в національне право, а отже при формальному (як правило, текстуалістичному підході) терміни слід тлумачити відповідно до значень їх сутності, прийнятих у національному праві (хоча це правило діє не в усіх країнах) [8; с. 89]. Це, однак, може

призвести до абсурдного результату, оскільки при створенні норм міжнародного договору, традиції національного права, як правило, до уваги не беруться (та і не можуть братися, оскільки міжнародний договір часто укладається між державами із зовсім різними правовими традиціями).

У такому випадку, на допомогу суддям загальних судів приходять право відходити від тексту норми, вже згадане вище. Сучасні підходи до тлумачення в англо-саксонських судах перевагу надають телеологічній та контекстуалістичній теоріям тлумачення, вважаючи текстуалізм – пережитком минулого [7; с. 496]. Є, однак, і активні поборники повернення до текстуалізму в тлумаченні, такі як суддя Антонін Скалія та професор Уільям Ескрідж [5]. Однак, переважна більшість суддів при тлумаченні міжнародних договорів (і договорів про уникнення подвійного оподаткування зокрема) не обмежує предмет свого тлумачення лише текстом договору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Осминин Б. И. Принятие и реализация государствами международных договорных обязательств / Б. И. Осминин. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 408 с.
2. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital // [Electronic resource] – Access regime: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>. – Accessed December 15, 2015
3. Brandt E. Mozambican Tax Treaty Spells Trouble // Business Day (South Africa). – 2012. – May 14.
4. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention // [Electronic resource]. – Access regime : <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>. – Accessed December 15, 2015.
5. Eskridge W. N. The New Textualism // UCLA Law Review. – 1990. – Volume 37. – P. 621-691.
6. Mahoney C. J. Treaties as Contracts: Textualism, Contract Theory, and the Interpretation of Treaties // The Yale Law Journal. – 2007. – Volume 116, No. 4. – P. 824-857.
7. Pojanowski J.A. Statutes in Common Law Courts // Texas Law Review. – 2013. – Vol. 91. – P. 480-541.
8. Vann R. Hill on Tax Treaties and Interpretation // Australian Tax Forum. – 2013. – Vol. 28. – P. 87-122.
9. Vogel K. Double Tax Treaties and their Interpretation // Berkeley Journal of International Law. – 1986. – Vol. 4, Issue 1. – P. 1-85.

УДК 341.232.2 (336.227)

*Лазебник Л. Л.,
д.е.н., доцент, завідувач кафедри економіки
підприємства, Національний університет державної
податкової служби України;*

*Гацька Л. П.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри
екологічного менеджменту і підприємництва,
Київський національний університет імені Тараса
Шевченка*

МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Поняття «подвійне оподаткування» (*double taxation*) визначається як оподаткування одного податкового об'єкта у окремого платника одним і тим же (або аналогічним) податком за один і той же відрізок часу (як правило податкового періоду), це випадки, коли