Изд-во Калин. ун-та, 1982. – С. 115-122. **13.** *Миронова С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). – М., 2007. – 140 с. **14.** *Орахелашвили Д.Б.* Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: Дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2004. – 185 с. **15.** *Саркисов А.К.* Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения: Автореф. дис. … д-ра юрид. наук – М., 2006. – 22 с. **16.** *Серебрякова Е.А.* Правовые аспекты рассмотрения споров по вопросам социального обеспечения: Дис. … канд. юрид. наук. – М., 2002. – 199 с. **17.** *Хаманаева Н.Ю.* Теоретические проблемы административно-правового спора // Гос-во и право. – 1998. – № 12. – С. 30-31. **18.** Юридическая конфликтология: Учеб. пособ. / Отв. ред. *В.Н. Кудрявцев*. – М.: 1995. – 380 с.

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОГО КОНФЛИКТА
Усенко Е.А.

Статья посвящена проблемам определения правовой природы налогового конфликта, который анализируется с позиции юридической конфликтологии. Правовая природа конфликта в сфере налогообложения рассматривается в соотношении с категорией «юридический конфликт». Делается вывод, что разграничение административных споров по формальным или материальным критериям не раскрывает их юридической природы и оснований возникновения.

Ключевые слова: налоговые процедуры, налоговый процесс, налоговый конфликт, юридический конфликт, налоговое регулирование.

THE LEGAL NATURE OF THE TAX CONFLICT
Usenko E.A.

The article is devoted to the problems of definition of the legal nature of the tax conflict which is analyzed from an position of legal conflictology. The legal nature of the conflict in taxation sphere is considered in the ratio with the category «the legal conflict». The conclusion is done that differentiation of administrative disputes by formal or material criteria does not open their legal nature and the occurrence bases.

Key words: tax procedures, tax process, tax conflict, legal conflict, fiscal regulation.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73:336.22

Р.А. Шепенко, *д-р юрид. наук, профессор кафедры административного и финансового права Московский государственный институт международных отношений (У) МИД РФ*

КОММЕНТАРИИ КАК СРЕДСТВО ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ

Из-за естественных ограничений языка, так же, как и из-за невозможности предвидения всех обстоятельств и фактов, которые могут возникнуть при применении международного договора, часто случается, что сомнения можно оправданно

разрешить путём надлежащего толкования. По выражению Г. Харасти, «толкование имеет своей целью разъяснение смысла текста договора, тогда как применение предполагает установление последствий, вытекающих для сторон, а в исключительных случаях также для третьих государств в конкретной ситуации» [9, с. 18].

Существуют различные средства толкования международного договора. Применительно к налоговым соглашениям одним из таких средств являются комментарии. Существуют два вида комментариев – международные и национальные. Международными являются официальные комментарии к модельным конвенциям.

Модельная конвенция ОЭСР сопровождается постатейным комментарием этой организации, который обрисовывает в общих чертах, как толковать и применить каждую из статей [См.: 3, с. 107; 11, с. 151; 13, с. 706]. В комментарий, как и в модельную конвенцию, регулярно вносятся изменения [См.: 17, с. 204; 18, с. 641; 19, с. 157;]. Комментарий готовится представителями участников ОЭСР. Соответственно, он отражает их мнения о том, как должны трактоваться различные положения международного договора. Он также включает в себя резервирование (оговорки) этих участников, которые не согласны с тем или иным подходом. В силу этого комментарий имеет меньшее значение для международных договоров между участниками ОЭСР и не являющихся таковыми, а также между государствами, не являющимися участниками этой организации.

В некоторой степени ОЭСР использует комментарий как средство для обновления модельной конвенции, включая новое толкование в старый язык модели. Закономерно, что ОЭСР рекомендует, чтобы её участники следовали комментариям относительно статей модельной конвенции.

Как и модельная конвенция ОЭСР, модельная конвенция ООН сопровождается комментариями, которые отвечают той же самой цели, что и комментарий к модельной конвенции ОЭСР. Однако комментарии к модельной конвенции ООН являются менее авторитетными, чем к модельной конвенции ОЭСР. Это обусловлено тем, что модельная конвенция ООН и комментарии к ней были в основе переговоров относительно небольшого количества налоговых соглашений и реже поднимались вопросы их уместности и авторитета. Иногда даже встречаются утверждения,

что комментарий к модельной конвенции ООН воспроизводит комментарий к модельной конвенции ОЭСР [16, с. 224]. Наиболее развитые и экономически преуспевающие государства в мире – это участники ОЭСР. Следовательно, эти государства могут быть предрасположены к использованию модельной конвенции ОЭСР и комментариев, потому что они резервируют больше налоговых полномочий инвестирующих стран.

Комментарий к модельной конвенции ОЭСР является широко используемым руководством для толкования и применения налоговых соглашений, основанных на модели [12, с. 113]. Однако существует неопределённость в отношении его статуса. В частности, мнения учёных разделились в вопросе о том, как включить комментарии в правила толкования, закреплённые в Венской конвенции о праве международных договоров (Вена, 23 мая 1969 г.) [См.: 6, с. 617-618; 15, с. 55; 20, с. 43-47]. Толкования положений модельной конвенции ОЭСР, закреплённые в комментариях к ней, могут быть приняты во внимание при применении ст. 31 этой Конвенции, если они обязательны для договаривающихся сторон на основании международного права. В ином случае комментарии являются дополнительным средством толкования в значении ст. 32 данной Конвенции [7, с. 440].

В начале комментария ОЭСР заявлено, что он может помочь в применении и трактовке соглашений, в частности, в урегулировании любых споров. Трудно, однако, согласиться с включением комментария как части контекста международного договора по ст. 31 упомянутой Конвенции, особенно, если интерпретируемое соглашение вступило в силу до того, как комментарий был пересмотрен или если одно из договаривающихся государств не является участником ОЭСР и поэтому не участвовало в его подготовке.

Комментарии используются судами отдельных государств (например, Швейцарии) при толковании налоговых соглашений [14, с. 91]. Тем не менее в зарубежных публикациях подчёркивается, что статус комментария ОЭСР и односторонних пояснительных материалов полностью всё ещё не определён [10, с. 219]. Значение и использование комментария – это обсуждаемая тема [См.: 2, с. 113; 4, с. 202; 8, с. 297]. Вероятно, более преимущественное использование комментария как гида для пояснения налоговых соглашений помогло бы разрешению многих конфликтов. Необязательная природа модели

делает ее инструментом общей интерпретации, которая является в настоящее время приемлемой для большого количества стран – как участников, так и неучастников ОЭСР. Поскольку комментарий постепенно расширяется, чтобы охватить ситуации, к которым ранее не обращались, он необходим как инструмент решения возрастающего количества споров.

В конечном счёте, когда арбитраж станет широко распространённым, комментарий мог бы обеспечить основание для вынесения решения по делам. Практика с участием Австрии показывает, что это возможно, когда необходимо формально признать роль комментария; этот подход может быть полезным в обеспечении того, что общие толкования, предложенные в комментарии, будут преобладать в случае возникновения разночтений.

При заключении Конвенции между США и Республикой Австрия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доход (Вена, 31 мая 1996 г.) Австрия истребовала письменное подтверждение роли комментария как гида для толкования соглашения. Это подтверждение было включено в первое же положение Меморандума о взаимопонимании, прилагаемого к указанной Конвенции. Подтверждение состоит из трёх указаний:

1) положения Конвенции, разработанные согласно соответствующим положениям модельной конвенции ОЭСР, как обычно предполагается, должны иметь то же самое значение, какое придано в комментарии ОЭСР к ней;

2) значение, какое придано в комментарии, не будет применяться относительно: (а) резервирования модельной конвенции ОЭСР или её комментария любым договаривающимся государством; (б) противоположных толкований в этом меморандуме о взаимопонимании; (в) противоположных толкований в изданном объяснении одним из договаривающихся государств, которое было предоставлено компетентной власти другого договаривающегося государства до вступления в силу Конвенции; (г) противоположныж толкований, согласованных компетентными властями после вступления в силу Конвенции;

3) хотя комментарий и может время от времени пересматриваться, он составляет средство толкования в значении Конвенции.

Ссылка на комментарий содержится и в п. 8 Протокола к Соглашению между Прави-

тельствами РФ и Мексиканских Соединённых Штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налога на доходы (Мехико, 7 июня 2004 г.), где указано, что договаривающиеся государства будут стремиться применять положения Соглашения в соответствии с комментариями к статьям типовой модели конвенции по налогам на доход и капитал, обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым проблемам, в той мере, в которой положения Соглашения соответствуют положениям названной модели.

Россия пока не является участницей ОЭСР. В данном случае наблюдается распространённое для международного права явление, когда приверженность унифицированным стандартам не зависит от членства в международной организации. Подтверждение тому является ст. 7 Соглашения между Правительствами РФ и Королевства Норвегия о торговле и экономическом сотрудничестве (Осло, 26 марта 1996 г.), в которой предусмотрено: если одна из сторон установит, что во взаимной торговле имеет место демпинг в соответствии с определением, изложенным в ст. VI ГАТТ 1994 г., она может принять надлежащие меры против такой практики согласно правилам, установленным вышеуказанным Соглашением.

Можно предположить, что обращение за помощью к комментарию для толкования налоговых соглашений вызовет технические трудности. К примеру, может возникнуть вопрос о месте комментария в иерархии пояснительных инструментов, предусмотренных в ст. 31 и 32 Венской конвенции о праве международных договоров. Однако комментарий почти всегда будет приемлемым пояснительным инструментом. А поскольку ст. 32 позволяет использовать дополнительные средства толкования, было бы чрезвычайно сложно представить обстоятельства, когда комментарий не должен быть принят судами в целях толкования условия налогового соглашения.

Естественно ставить вопрос и о действии изменений к комментарию, которые приняты после заключения налогового соглашения. Должны ли они быть приняты в целях толкования последнего? В данном случае необходимо различать пояснительный инструмент и текст, подлежащий трактовке. Очевидно, что положения этого соглашения не должны быть применены ретроактивно при отсутствии явно выраженного обратного намерения. В то же вре-

мя нет никакого эквивалентного принципа, который препятствует обращению за помощью к пояснительным инструментам, разработанным после заключения соглашения, которое будет толковаться. Часть комментария, разработанная после заключения налогового соглашения, может быть не принята во внимание. Соответственно, и более позднее дополнение к комментарию может не рассматриваться как часть контекста соглашения. Эта его часть будет всё ещё относиться к делу, как минимум, как любая статья доктрины, написанной о соглашении после его заключения. Никто ещё не бросал вызов допустимости как пояснительному инструменту публикации известного учёного просто потому, что соответствующая часть комментария была написана после заключения специфического соглашения [5]. Можно ожидать, что такой же подход сохранится и в случае комментария.

Конечно, можно возразить, что в то время как более поздние дополнения к комментарию могли бы быть приемлемыми как пояснительный инструмент, тот факт, что они были приняты после заключения соглашения, естественно, ограничит значение, которое ему придавалось. Теоретически это правильно, но на практике не всё так однозначно. Недавнее решение Федерального апелляционного суда Канады по делу «Cudd Pressure Control Inc. v. The Queen» иллюстрирует этот аспект. Судебное дело связано с применением статьи о прибыли от предпринимательской деятельности Конвенции между США и Канадой об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в случае подоходных налогов (Вашингтон, 4 марта 1942 г.). Вопрос состоял в том, давали ли отдельные и отличительные принципы юридического лица, лежащие в основе положения, аналогичного п. 2 ст. 7 модельной конвенции ОЭСР, право налогоплательщику вычитать предполагаемую арендную плату за механизмы, которые он использовал временно в постоянном учреждении в Канаде. Этому вопросу посвящены пункты 16 – 17.3 комментария к ст. 7, добавленные в 1994 г., которые предполагают, что в случае применения механизмов, переданных для временного использования в постоянном учреждении, следовало бы отнести постоянному учреждению долю расходов на механизмы (т.е. амортизацию).

Судья Макдональд отметил: «Соответствующие комментарии конвенции ОЭСР были разработаны после конвенции

1942 г., и поэтому их уместность становится несколько подозрительной. В частности, они не могут использоваться, чтобы определить намерение разработчиков конвенции 1942 г. Однако, хотя формулировки и положения в этих двух конвенциях значительно различаются, конвенция 1942 г. следует общим принципам модельной конвенции ОЭСР. Комментарии ОЭСР поэтому могут предоставить помощь в распознании "юридического контекста", окружающего конвенции о двойном налогообложении в международном праве, в частности в установлении, когда уместно, разрешения на вычет представляемого расхода [notional expense]» (98 DTC 6630 (FCA)).

Второй вид комментариев, как уже было отмечено – это комментарии национальные. Как констатировал Н.А. Захаров, изложение договора может дать повод для различных взглядов на исполнение указанных в нём условий [1, с. 314]. В таких спорных случаях необходимо компетентное толкование этого договора, уполномоченными на это субъектами, которые есть в каждом государстве.

Примером национального комментария являются Примечания о толковании и практике Департамента внутренних доходов Гонконга № 44 (август 2008 г.). Этот документ посвящён Договорённости между материком и особым административным районом Гонконг об избежании двойного налогообложения доходов (Гонконг, 11 февраля 1998 г.). Примечания департамента не обязательны, но они обычно являются первым источником, которым руководствуются практики, учёные и коммерсанты. В п. 4 Примечания указано, что эта Договорённость была разработана на основании модельных конвенций ОЭСР и ООН. Соответствующие изменения были произведены, чтобы отразить потребности материка и Гонконга. В толковании и применении положений Договорённости обе стороны руководствуются Конвенцией о праве международных договоров, комментариями к соответствующим статьям моделей, а также соответствующими принципами толкования налогового закона.

В данном случае интересно значение комментария к модельной конвенции ОЭСР для гонконгских налогоплательщиков. Дело в том, что Гонконг, как и Россия, пока не является участником ОЭСР. Это означает, что правовой статус национальных комментариев – это нерешённый вопрос. Противоречие между названными При-

мечаниями и международными документами возможно. Этот аспект, вероятно, станет частью дискуссий в различных кругах.

В заключение следует подчеркнуть, что правила международного права, управляющие толкованием международных договоров, заложенные в Конвенции о праве международных договоров, применимы и к налоговым соглашениям. Соответственно, помимо правил, заложенных в ее ст. 31, при толковании налогового соглашения должны быть использованы и дополнительные средства в значении ст. 32 названной Конвенции.

Список литературы: 1. *Захаров Н.А.* Курс общего международного права. – Петроград: Тип. Д.П. Вейсбрут, 1917. – 456 с. **2.** *Мачехин В.А.* Влияние на развитие финансового права РФ документов Организации экономического сотрудничества и развития // Гос-во и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения): Матер. междунар. науч.-практ. конф. – М.: Изд-во «Элит», 2009. **3.** *Arnold B.J., Mcintyre M.J.* International Tax Primer. Kluwer Law Intern, 2002. – 107 p. **4.** *Davies I.* Issues in International Commercial Law. Ashgate Publishing, 2005. – 202 p. **5.** Diplock in Fothergill v. Monarch Airlines Ltd. // [1981] A.C. 283. **6.** *Ellis M.J.* The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klause Vogel // IBFD Bulletin. – 2000. – Vol. 54. – No. 12. – P. 617, 618. **7.** *Engelen F.* Interpretation of Tax Treaties under International Law. –Amsterdam, 2004. – 440 p. **8.** *Gardiner R.* Treaty Interpretation. – Oxford Un-ty Press, 2008. – 297 p. **9.** *Haraszti G.* Some Fundamental Problems of the Law of Treaties. –Budapest, 1973. –18 p. **10.** International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel / By *P. Kirchhof, M. Lehner, A. Raupach, M. Rodi.* Kluwer Law Intern, 2002. – 219 p. **11.** International Tax Law / By *A. Amatucci.* – 151 p. **12.** *Lang M., Aigner H-J., Scheuerle U., Stefaner M.* CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law. – Kluwer Law Intern, 2004. – 113 p. **13.** *Macpherson A., Smith D.G.* Hong Kong Taxation: Law and Practice, 2008-2009. The Chinese Un-ty Press, 2008. – 706 p. **14.** *Oberson X., Hull H.R.* Switzerland in International Tax Law. IBFD, 2006. – 91 p. **15.** *Raad C.* Interpretatie van belastingverdragen // MMB. – 1978. – Vol. 47. – No. 2/3. – P. 55. **16.** *Razin A., Sadka E.* The Economics of Globalization: Policy Perspectives from Public Economics. – Cambridge Un-ty, 2008. – 204 p. **17.** *Ruiz M.A.G.* Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims. –Kluwer Law Intern, 2001. – 224 p. **18.** The New Oxford Companion to Law / By *P. Cane, J. Conaghan.* – Oxford Un-ty Press, 2008. – 641 p. **19.** The Politics of Corporate Taxation in the European Union: Knowledge and International Agendas / By *C. Radaelli.* – Routledge, 1997. – P. 157. **20.** *Vogel K.* Double Taxation Convention: a Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and on Capital with Perticular Reference to German Treaty Practice. 3rd. ed. – Kluwer Law Intern, 1997. – P. 43-47.

КОММЕНТАРИИ КАК СРЕДСТВО ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ

Шепенко Р.А.

Статья посвящена толкованию международных договоров в сфере налогообложения. На основании анализа ряда конвенций делается вывод, что правила международного права, управляющие интерпретацией этих правовых документов, заложенных в Конвенции о праве международных договоров, применимы и к налоговым соглашениям.

Ключевые слова: публичный договор, международный договор, налоговые правоотношения, международные налоговые соглашения.

COMMENTS AS MEANS OF INTERPRETATION OF TAX AGREEMENTS

Shepenko R. A.

The article is devoted to interpretation of international treaties in the taxation sphere. On the basis of the analysis of some conventions the conclusion is done that the rules of international law operating interpretation of these judicial documents, set in the Convention on the right of international treaties, are also applicable to tax agreements.

Key words: public agreement, international treaty, tax legal relations, international tax agreements.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.