

*Леонід Дмитрович Тимченко,
головний науковий співробітник відділу дослідження
міжнародної податкової конкуренції
Науково-дослідного інституту фінансової політики
Державного податкового університету,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України
ORCID: 0000-0001-8897-0308*

*Валерій Петрович Кононенко,
професор кафедри міжнародного права
та права Європейського Союзу
Навчально-наукового інституту права
Державного податкового університету,
доктор юридичних наук
ORCID: 0000-0002-6461-7072*

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ТЛУМАЧЕННЯ МІЖНАРОДНИХ КОНВЕНЦІЙ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка проблеми. У контексті інтеграції з Європейським Союзом дотримання міжнародних стандартів у сфері міжнародного оподаткування і, зокрема, уникнення подвійного оподаткування стає ключовим аспектом для забезпечення конкурентоспроможності та привабливості України для іноземних інвесторів. Врахування модельних норм і використання рекомендацій щодо належного тлумачення положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування сприяє гармонізації українського податкового законодавства з міжнародними стандартами й зміцненню позицій України на шляху до євроінтеграції.

Актуальність цієї статті полягає в необхідності з'ясування та уточненні способів тлумачення конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування з урахуванням міжнародних норм. Вона допоможе зменшити непорозуміння та невідповідності при застосуванні цих конвенцій у практичній діяльності та сприятиме забезпеченню стабільності та ефективності міжнародних податкових відносин України.

Метою статті є аналіз правових засад тлумачення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування для визначення їхнього впливу на міжнародні податкові відносини. Дослідження спрямоване на виявлення ключових аспектів тлумачення зазначених конвенцій, а також на визначення важливості правових принципів для розвитку міжнародного співробітництва в галузі оподаткування.

Методологія дослідження ґрунтується на аналізі текстів конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування, вивченні судової практики та наукових джерел з питань тлумачення податкового законодавства. Для досягнення цієї мети використовуються комплексні методи, включаючи порівняльний аналіз, систематизацію інформації, теоретичний аналіз і синтез, а також урахування практичних випадків застосування конвенцій. Результати дослідження дадуть змогу визначити оптимальні підходи до тлумачення та застосування положень конвенцій, сприяючи розвитку ефективної правової практики в цій сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Для аналізу досліджень і публікацій щодо тлумачення конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування можна звернутися до робіт таких українських авторів, як: Ю. Городниченко, Ю. Демянчук, М. Кармаліта, В. Пархуць, П. Селезень, Н. Шмиголь та ін.

І. Петраш у дисертаційному дослідженні проаналізував міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування, А. Гарбінська-Руденко вивчала теоретико-правові аспекти визначення сутності категорії подвійного оподаткування, В. Слугоцька розглядала теоретико-правові аспекти уникнення подвійного оподаткування в Україні.

Основні результати дослідження. Подвійне оподаткування як негативне явище виникає, коли платник податків має виконувати свої податкові обов'язки стосовно певного об'єкта неодноразово протягом відповідного податкового періоду. На думку І. Петраша, подвійне оподаткування є непомірним тягарем для платників податків, що призводить до значних втрат під час здійснення ними господарської діяльності [1, с. 23]. Це може призвести або до зменшення інтересу до підприємницької діяльності, або до намагань платників податків знаходити незаконні шляхи мінімізувати ці втрати [2, с. 182].

Більше того, якщо держави не звертають достатньо уваги на вирішення проблеми подвійного оподаткування та ігнорують її, це може призвести до негативних наслідків для розвитку економічних відносин між країнами, включаючи створення перешкод для обміну товарами й послугами та зменшення припливу капіталу в такі країни.

На сьогодні конвенції про уникнення подвійного оподаткування є основним інструментом для боротьби з подвійним оподаткуванням та ухиленням від сплати податків у міжнародних податкових відносинах. Вони встановлюють норми для взаємин між країнами з метою справедливого розподілу податкових доходів, створення стійкого правового середовища та запобігання дискримінації іноземних суб'єктів. Розв'язання проблеми подвійного оподаткування внутрішніх операцій є важливою складовою державної податкової політики. Зазвичай це досягається через укладення міжнародних двосторонніх або багатосторонніх угод [3, с. 138–140].

Угоди про уникнення подвійного оподаткування мають на меті усунути подвійне оподаткування та таким чином збільшити прямі іноземні інвестиції. Водночас, використовуючи відповідну економетрику та великий набір даних від розвинутих до менш розвинутих країн, П. Бакер показує, що, незважаючи на їхні наміри та значні витрати на укладення, угоди не впливають на потоки прямих іноземних інвестицій. Аналіз угод у поєднанні з відповідним внутрішнім податковим законодавством показує, чому це так. Розвинуті країни в односторонньому порядку передбачають звільнення від подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням незалежно від договірного статусу приймаючої країни. Це усуває ключову економічну вигоду та ризик, який інакше створили б ці договори для рішень транснаціональних компаній щодо розміщення своїх активів [4, с. 341].

Позиція П. Бакера, який стверджує, що угоди про уникнення подвійного оподаткування не впливають на потоки прямих іноземних інвестицій через відсутність значної економічної вигоди для транснаціональних компаній, має свою логіку. Так, розвинуті країни, які укладають угоди про уникнення подвійного оподаткування, часто вже мають внутрішні законодавчі механізми, що забезпечують звільнення від подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням. Це робить такі угоди менш привабливими для транснаціональних корпорацій, оскільки вони можуть здійснювати свою діяльність без їхньої участі. Такий підхід усуває ключову економічну вигоду, яку могли б мати транснаціональні компанії від укладення угод про уникнення подвійного оподаткування, і прибирає ризик, пов'язаний з виникненням податкових спорів і неоднозначністю правових позицій. Отже, у контексті розвинених країн, де вже існують ефективні механізми податкового регулювання, угоди про уникнення подвійного оподаткування можуть діяти менш ефективно в сенсі привертання прямих іноземних інвестицій.

Однак варто враховувати, що міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування можуть мати інші важливі переваги, такі як зменшення адміністративних і правових витрат для підприємств, стимулювання міжнародної торгівлі та сприяння підтримці економічних відносин між державами. Отже, хоча самі угоди можуть не мати значного впливу на потоки інвестицій, їх роль у створенні сприятливого середовища для бізнесу та зменшенні податкових ризиків не слід відкидати. У будь-якому випадку ця позиція потребує більш ґрунтовного подальшого вивчення.

Правові засади тлумачення визначають основні принципи, за якими визначається зміст і засіб застосування правових норм. Вони визначаються як загальні принципи та методи, які використовуються при тлумаченні правових актів, щоб визначити їхнє справжнє значення і застосувати

їх до конкретних ситуацій. Основні принципи, які лежать в основі тлумачення, охоплюють такі аспекти, як:

- тлумачення повинно ґрунтуватися на тексті конвенції та інших правових джерелах;
- повинно бути об'єктивним і враховувати звичаї та практику держав, які є учасниками конвенції;
- має відображати загальну мету конвенції та підтримувати засади уникнення подвійного оподаткування та сприяння міжнародному обміну товарів та послуг;
- повинно бути узгодженим з положеннями міжнародного податкового права та стандартами;
- тлумачення повинно здійснюватися з урахуванням принципу добросовісності та відсутності наміру ухилення від оподаткування [5].

Дотримання цих засад допомагає забезпечити однакове й консистентне розуміння положень конвенцій і сприяє вирішенню спірних питань у сфері міжнародного оподаткування.

Одним із основоположних імперативних принципів міжнародного права є принцип добросовісного виконання міжнародних зобов'язань, який у формі міжнародно-правового звичаю *acta sunt servanda* виник ще на ранніх стадіях розвитку державності. Як загальновизнана норма поведінки цей принцип закріплений у Статуті ООН, преамбула якого підкреслює рішучість членів цієї міжнародної організації створити умови, за яких можуть бути дотримані справедливість і повага до зобов'язань, які випливають з договорів та інших джерел міжнародного права. Згідно ж з п. 2 ст. 2 Статуту ООН всі члени ООН добросовісно виконують узяті на себе за Статутом зобов'язання, щоб забезпечити їм усім у сукупності права та переваги, які випливають з належності до складу членів відповідної організації. Водночас використане в Статуті ООН формулювання потребує, з одного боку, поширення дії цього принципу не лише на зобов'язання за Статутом ООН, а й на всі міжнародні зобов'язання в цілому, зокрема договірні, а з другого – уточнення поняття «добросовісність» [6, с. 10].

Надалі положення Статуту ООН щодо забезпечення добросовісного виконання міжнародних зобов'язань були уточнені в Декларації про принципи міжнародного права, які стосуються дружніх відносин і співробітництва між державами відповідно до Статуту ООН від 24 жовтня 1970 року. Окремо принцип добросовісного виконання міжнародних зобов'язань було згадано і в ст. 26 Конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 року, в якій закріплено вимогу добросовісного виконання учасниками кожного діючого міжнародного договору [5].

Зміст і сферу дії принципу добросовісного виконання міжнародних зобов'язань було уточнено також у Заключному акті Наради з безпеки і співробітництва в Європі від 1 серпня 1975 року, в якому держави підтвердили свої зобов'язання щодо добросовісного виконання міжнародних зобов'язань за Статутом ООН, а також відмітили, що при здійсненні власних суверенних прав, включно з правом визначати власні закони та адміністративні правила, вони будуть співвідносити їх зі своїми юридичними зобов'язаннями за міжнародним правом і враховувати належним чином положення Заключного акта Наради з безпеки і співробітництва в Європі 1975 року. При тлумаченні текстів конвенцій важливо враховувати не лише букву норми права, а й її дух, волю сторін, історичний контекст укладення та міжнародну практику.

Згідно з положеннями ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [7]. Водночас, якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору (п. 2 ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України») [8].

Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, охоплюються поняттям «податкове законодавство України» (п. 3.1 ст. 3 Податкового кодексу України). Відповідно до п. 3.2 ст. 3 цього нормативного акта, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору [9].

Кожен з договорів України про уникнення подвійного оподаткування відповідає визначенню терміна «договір» у контексті пп. «а» п. 2 ст. 2 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року.

Для ефективного застосування норм міжнародного договору необхідно правильно розуміти його зміст. У правовій доктрині й практиці міжнародного права тривалий час домінували два принципи тлумачення, які впливали з ідеї абсолютного суверенітету держав – сторін договору: а) головну роль при тлумаченні договірних положень відіграє намір сторін під час створення тексту договору, що з'ясовується передусім за допомогою аналізу підготовчих матеріалів; б) у разі сумніву договірні положення слід інтерпретувати обмежувально на користь необмеженої свободи суверенних держав – сторін договору. Проте під час розробки Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року Комісія міжнародного права відхилила підхід, згідно з яким при інтерпретації договору слід віддавати перевагу якомусь одному з таких чинників, як текст договору, намір сторін або його об'єкт і мета, оскільки використання одного з них на шкоду іншим чинникам суперечило б практиці Міжнародного суду ООН [10, с. 239]. Так, у рішенні у справі про Англо-Іранську нафтову компанію від 22.07.1952 Суд заявив, що він не може ґрунтуватися на суто граматичній інтерпретації: він повинен намагатися дати таке тлумачення, яке відповідає природному й обґрунтованому прочитанню документа, належним чином враховуючи наміри сторін [11, с. 135].

У цьому контексті варто окремо відмітити, що Міжнародний суд ООН у п. 48 рішення від 12.11.1991 у справі «Arbitral Award of 31 July 1989 (Guinea-Bissau v. Senegal)» відмічав, що принципи статей 31 і 32 Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 «у багатьох аспектах можуть розглядатись як кодифікація існуючих звичаєвих міжнародних норм» [12]. Окрім того, у п. 41 рішення від 03.02.1994 у справі «Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad)» Міжнародний суд ООН при тлумаченні Договору про дружбу і добросусідські відносини між Французькою Республікою та Сполученим Королівством Лівії від 10.08.1955 звернувся до норм «звичаєвого міжнародного права, відображених у ст. 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів», незважаючи на пізнішу дату підписання останньої. У п. 18 рішення від 13.12.1999 Міжнародний суд ООН повторно відмітив, що звичаєве міжнародне право набуло відображення у ст. 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів і звернувся до відповідних договірних положень при тлумаченні міжнародного договору, який діяв у відносинах між двома договірними державами, жодна з яких не була учасницею Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року [13].

Висновки. На підставі проведеного дослідження можна підсумувати таке.

Тлумачення міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування потребує комплексного підходу, який враховує як міжнародні норми, так і національне законодавство кожної зі сторін правовідносин.

При тлумаченні текстів конвенцій важливо враховувати не лише букву норми права, а й її дух, волю сторін, історичний контекст укладення та міжнародну практику.

Питання інтерпретації термінів і понять у міжнародних конвенціях про уникнення подвійного оподаткування потребують уважного аналізу з урахуванням їхнього значення у контексті податкової системи кожної держави-учасниці.

Застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування сприяє створенню сприятливого середовища для міжнародного бізнесу та інвестицій, сприяючи економічному зростанню та розвитку.

Подальше дослідження у галузі тлумачення й застосування міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування важливо для забезпечення їхньої ефективності та відповідності сучасним потребам та викликам у сфері міжнародних податкових відносин.

Додаткового дослідження потребує теза, що міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування фактично не впливають на потоки прямих іноземних інвестицій.

Список використаних джерел

1. Петраш І. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2003. 191 с.

2. Гарбінська-Руденко А. В. Теоретико-правові аспекти визначення сутності категорії подвійного оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 181–184.
3. Слугоцька В. Теоретико-правові аспекти уникнення подвійного оподаткування в Україні. *Нове українське право*. 2021. Вип. 6. С. 136–141. DOI <https://doi.org/10.51989/NUL.2021.6.20>
4. Baker P. L. An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment. *International Journal of the Economics of Business*. 2014. 21:3, 341–377. DOI:10.1080/13571516.2014.968454
5. Віденська конвенція про право міжнародних договорів ООН: Міжнародний документ від 23.05.1969. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118#Text (дата доступу: 20.02.2024)
6. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика: монографія / за ред. д. ю. н., професора Л. Д. Тимченка. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2013. 252 с.
7. Конституція України, Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата доступу: 20.02.2024).
8. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 № 1906-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15#Text> (дата доступу: 20.02.2024)
9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата доступу: 20.02.2024)
10. Мережко О. О. Право міжнародних договорів: сучасні проблеми теорії та практики: монографія. Київ: Таксон, 2002. 344 с.
11. Кононенко В. П., Тимченко Л. Д. Міжнародне право: підручник. Київ: Знання, 2012. 631 с.
12. Arbitral Award of 31 July 1989 (Guinea-Bissau v. Senegal). International Court of Justice. URL: <https://www.icj-cij.org/case/82> (дата доступу: 20.02.2024)
13. Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad): Judgment of 3 February 1994. International Court of Justice. URL: <https://www.icj-cij.org/case/83/judgments> (дата доступу: 20.02.2024)

References

1. Petrash I. Mizhnarodno-pravovi aspekty spivrobitnytstva Ukrainy z pytan podviinoho opodatkuvannia: dys. ... kand. yuryd. nauk: 12.00.07. Lviv, 2003. 191 s.
2. Harbinska-Rudenko A. V. Teoretyko-pravovi aspekty vyznachennia sutnosti katehorii podviinoho opodatkuvannia. *Porivnialno-analitychne pravo*. 2019. № 1. S. 181–184.
3. Sluhotska V. Teoretyko-pravovi aspekty unyknennia podviinoho opodatkuvannia v Ukraini. *Nove ukrainske pravo*. 2021. Vyp. 6. S. 136–141. DOI <https://doi.org/10.51989/NUL.2021.6.20>
4. Baker P. L. An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment. *International Journal of the Economics of Business*. 2014. 21:3, 341–377. DOI:10.1080/13571516.2014.968454
5. Videnska konventsiiia pro pravo mizhnarodnykh dohovoriv OON: Mizhnarodnyi dokument vid 23.05.1969. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118#Text
6. Zastosuvannia mizhnarodnykh podatkovykh dohovoriv: teoriia ta praktyka: monohrafiia / za red. d. iu. n., profesora L. D. Tymchenka. Irpin: Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy, 2013. 252 s.
7. Konstytutsiia Ukrainy, Konstytutsiia, Zakon vid 28.06.1996 № 254k/96-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
8. Pro mizhnarodni dohovory Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 29.06.2004 № 1906-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15#Text>
9. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (data dostupu: 20.02.2024)
10. Merezhko O. O. Pravo mizhnarodnykh dohovoriv: suchasni problemy teorii ta praktyky: monohrafiia. Kyiv: Takson, 2002. 344 s.
11. Kononenko V. P., Tymchenko L. D. Mizhnarodne pravo: pidruchnyk. Kyiv: Znannia, 2012. 631 s.
12. Arbitral Award of 31 July 1989 (Guinea-Bissau v. Senegal). International Court of Justice. URL: <https://www.icj-cij.org/case/82>
13. Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad): Judgment of 3 February 1994. International Court of Justice. URL: <https://www.icj-cij.org/case/83/judgments>

Тимченко Л. Д., Кононенко В. П. Правові засади тлумачення міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування

У статті розглядається проблематика інтерпретації конвенцій України про уникнення подвійного оподаткування, аналізуються правові засади їх тлумачення. Зокрема, робиться акцент на ключових аспектах процесу тлумачення таких конвенцій з метою забезпечення їх ефективності та правильної реалізації. Аналіз правових засад, пов'язаних з цим питанням, не лише в контексті національного законодавства, а й з ура-

хуванням міжнародного досвіду, є важливим для розуміння й удосконалення нормативного середовища та нормотворчої діяльності в галузі оподаткування.

Зроблено висновки, що тлумачення міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування потребує комплексного підходу, який враховує як міжнародні норми, так і національне законодавство кожної зі сторін правовідносин. При тлумаченні текстів конвенцій важливо враховувати не лише букву норми права, а й її, волю сторін, історичний контекст укладення та міжнародну практику. Питання інтерпретації термінів і понять у міжнародних конвенціях про уникнення подвійного оподаткування потребують уважного аналізу з урахуванням їхнього значення у контексті податкової системи кожної держави-учасниці. Застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування сприяє створенню сприятливого середовища для міжнародного бізнесу та інвестицій, сприяючи економічному зростанню та розвитку.

Ключові слова: євроінтеграція, інвестиції, конвенції про уникнення подвійного оподаткування, модельні норми, податкова політика, тлумачення, *pacta sunt servanda*.

Timchenko L. D., Kononenko V. P. Legal principles of interpretation of international conventions on avoidance of double taxation

The legal principles of interpretation determine the basic principles by which the content and means of application of legal norms are determined. They are defined as general principles and methods used in the interpretation of legal acts to determine their true meaning and apply them to specific situations.

The article examines the problems of interpretation of the conventions of Ukraine on the avoidance of double taxation, analyzes the legal basis of their interpretation. In particular, the emphasis is placed on the key aspects of the process of interpretation of such conventions in order to ensure their effectiveness and proper implementation. Analysis of legal grounds related to the issue of interpretation of international treaties is important for understanding and improving the regulatory environment and rule-making activities in the field of taxation. The analysis was made in the context of the national legislation and taking into account international experience.

It was concluded that the interpretation of international conventions on the avoidance of double taxation requires a complex approach. This approach should take into account international norms and national legislation of each of the parties to the contract. When interpreting the texts of conventions, it is important to take into account not only the letter of the law, but also its spirit, the will of the parties, the historical context of the conclusion and international practice. Issues of interpretation of terms and concepts in international conventions on the avoidance of double taxation require careful analysis. Such an analysis is made taking into account the meaning of such treaties in the context of the tax system of each participating state. The application of conventions on the avoidance of double taxation contributes to the creation of a favorable environment for international business, contributes to the economic growth and development of states.

International double taxation agreements can have other important benefits. Among such advantages are the reduction of administrative and legal costs for enterprises, the stimulation of international trade and the promotion of economic relations between states. Thus, while the agreements themselves may not have a significant impact on investment flows, they are important in creating a favorable business environment and reducing tax risks.

Key words: European integration, investments, conventions on avoidance of double taxation, model norms, tax policy, interpretation, *pacta sunt servanda*.

DOI: 10.33663/2524-017X-2024-15-120-125