АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО, ФИНАНСОВОЕ ПРАВО, ИНФОРМАЦИОННОЕ ПРАВО

МНОГОЯЗЫЧНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ДОГОВОРЫ И ОСОБЕННОСТИ ИХ ТОЛКОВАНИЯ

ХАВАНОВА Инна Александровна, старший научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: fin@izak.ru

В статье, посвященной многоязычным налоговым договорам, сделан акцент на рассмотрении международных соглашений, заключенных Российской Федерацией. Отмечено, что у России нет соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, составленных на одном языке. Автор рассматривает правила анализа и применения аутентичных текстов договоров, иллюстрируя изложение материалами российской судебной практики. Большое внимание уделено анализу правил Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г. о толковании договоров, аутентичность текста которых установлена на двух и более языках. Цель данной статьи — исследовать принципы толкования многоязычных налоговых договоров, а также наиболее распространенные проблемы, возникающие у правоприменителей, предложив возможные решения. Выявлена специфика международных налоговых договоров, которая должна учитываться в процессе их интерпретации. Особое внимание уделено случаям наличия противоречий в содержании текстов на разных языках.

Ключевые слова: налоговые соглашения, избежание двойного налогообложения, толкование, средства толкования, соглашения, аутентичность текста которых установлена на двух и более языках.

MULTILINGUAL TAX TREATIES AND PECULIARITIES OF THEIR INTERPRETATION

I. A. KHAVANOVA, senior research fellow of the financial, tax and budget legislation of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, candidate of legal sciences

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218
E-mail: fin@izak.ru

In this article dedicated to multilingual tax treaties special attention is drawn to the treaties concluded by the Russian Federation. The author points out that Russia has no treaties on the avoidance of double taxation and the prevention of tax evasion concluded in one language. The author examines the rules of construing and application of authentic texts of agreements and illustrates them by the Russian case law. Much attention in the article is paid to the analysis of the treaty construing rules applicable to the agreements whose text is authenticated in two or more languages. The aim of this article is to examine principles of multilingual tax treaties as well as widespread problems which arise in practice and to suggest possible solutions. The author reveals particular features of tax treaties which should be taken into consideration while construing such agreements. Special attention is paid to the discrepancy between texts in different languages.

Keywords: tax treaties, avoidance of double taxation, construing, treaties whose texts are authenticated in two or more languages, means of interpretation.

DOI: 10.12737/19203

В доктрине к преимуществам многоязычной формы международного договора относят возможность для его сторон получать тексты на своих государственных языках либо текст на языке, который создает благоприятные условия для применения и толкования. Международный договор может быть составлен на одном языке, принят на другом или других языках, но «лишь тот текст, который был аутенти-

фицирован, приобретает равную юридическую силу с другими языковыми вариантами, для чего он проходит отдельную процедуру в процессе заключения международного договора»¹. Статья 10 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая

¹ Талалаев А. Н. Венская конвенция о праве международных договоров: комментарий. М., 1997. С. 89.

1969 г. (далее — Венская конвенция 1969 г.)², участником которой является Российская Федерация, содержит правила установления аутентичности текста.

В ряде случаев национальное законодательство может предусматривать составление официальных переводов текста международного договора. Например, Закон СССР от 6 июля 1978 г. «О порядке заключения, исполнения и денонсации международных договоров СССР» устанавливал, что международные договоры СССР, аутентичные тексты которых составлены на иностранных языках, публикуются на одном из этих языков с официальным переводом на русский язык (ст. 25). Наличие официального перевода облегчает правоприменение, однако следует учитывать, что переводной текст не равнозначен аутентичному.

Многие из международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и предотвращении уклонения от налогообложения в значительной степени основаны на Модельной налоговой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития от 12 декабря 2007 г. (далее — МК ОЭСР). Ни Конвенция, ни официальный комментарий к ней не содержат правил толкования многоязычных договоров, хотя большинство двусторонних соглашений, основанных на МК ОЭСР, и составлены на нескольких языках. В заключительных статьях таких договоров обычно указывается, какие именно тексты являются аутентичными. Например, в ст. 29 соглашения об избежании двойного налогообложения России с Грецией от 26 июня 2000 г. отмечается, что оно совершено на русском, греческом и английском языках, причем все тексты имеют одинаковую силу (в случае расхождения при толковании будет применяться текст на английском языке).

При толковании внутригосударственного закона учитывается, что норма входит в целостную согласованную систему права (это помогает при систематическом толковании, восполнении пробелов и т. д.). К международным договорам такие подходы применимы с существенными оговорками, поскольку вместо одностороннего акта (в рассматриваемом случае — акт законодательства о налогах и сборах), имеет место норма взаимного характера, порожденная согласованной волей государств — участников договора. Специфика толкования международных налоговых договоров Российской Федерации, по сравнению с нормами российского законодательства о налогах и сборах, состоит, в частности, в следующем:

двусторонняя природа исключает преобладание толкования одной из сторон вне контекста договора; модельный принцип нормотворчества — как следствие, ряд конвенционных терминов может быть незнаком национальному законодательству (использование международной налоговой терминологии);

многоязычность, не присущая российскому законодательству о налогах и сборах;

продолжительность жизни договорных норм (20, 30 и более лет) без изменения текста, что обуславливает потребность в гибкости толкования при верности содержанию, обеспечении баланса интересов договаривающихся государств.

Толкователь должен исходить из того, что соглашение не противоречит международным принципам и нормам, применяется в согласии со своим объектом и целями, тексты на разных языках соответствуют лингвистическим требованиям (правилам языка, на котором составлены), значение термина единообразно и последовательно используется в договоре (если не оговорено иное), никакая норма не противоречива и не является излишней, и всякая норма логически взаимосвязана с иными нормами договора.

Обратим внимание, что особенности интерпретации договоров об избежании двойного налогообложения, возникающие вследствие мультилингвистической формы текста, не связаны с правилами толкования, закрепленными в п. 2 ст. 3 МК ОЭСР³, и должны разрешаться в соответствии с нормами ст. 33 «Толкование договоров, аутентичность текста которых была установлена на двух или нескольких языках» Венской конвенции 1969 г., в силу которой предполагается, что термины договора имеют одинаковое значение в каждом аутентичном тексте⁴. Если аутентичность текста международного договора была установлена на двух или нескольких языках, его текст на каждом языке имеет одинаковую силу, если договором не предусматривается или участники не условились, что в случае расхождения между этими текстами преимущественную силу будет иметь какой-либо один определенный текст.

Двусторонние международные договоры, как правило, составлены на государственных (официальных) языках⁵ договаривающихся государств и аутентичны

³ Основное содержание правила состоит в том, что при применении соглашения договаривающимся государством любой термин, не определенный в нем, имеет то значение (если из контекста не вытекает иное), которое придается ему на данный момент законодательством этого договаривающегося государства в отношении налогов, к которым применяется соглашение об избежании двойного налогообложения.

⁴ Отметим, что и взаимосогласительная процедура, предусмотренная ст. 25 МК ОЭСР, не ориентирована на достижение согласованного толкования при расхождении текстов договора на разных языках.

⁵ Понятия «государственный язык» и «официальный язык» являются близкими, но не тождественными. Экспертами ЮНЕСКО в 1953 г. было предложено их разграничение. Государственный язык (national language) — язык, выполняющий интеграционную функцию в рамках государства в политической, социальной и культурной сферах, выступающий в качестве его символа; официальный язык (official language) —

² СССР присоединился к Конвенции Указом Президиума Верховного Совета СССР от 4 апреля 1986 г. № 4407-ХІ.

на всех этих языках. В некоторых случаях (это характерно в большей степени для международных налоговых соглашений) добавляется «нейтральный» язык (обычно — английский или французский). Составленный на нем текст часто представляет решающую версию при наличии противоречий между аутентичными текстами. Для двусторонних договоров возможны следующие решения при определении языков соглашения (аутентичные тексты)⁶:

- 1) использование государственных (официальных) языков договаривающихся государств;
- 2) применение государственного (официального) языка одной из сторон как единственного языка международного договора;
- 3) выбор «нейтрального» языка (третьего языка, не являющегося государственным/официальным ни для одного из участников договора);
- 4) комбинация подходов (1—3). Например, использование государственных (официальных) языков и «нейтрального» языка. Обычно сопровождается правилом о преимущественности одного из текстов при расхождении в толковании.

Как правило, международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения совершаются на русском языке и официальном языке государства — стороны договора, в ряде случаев — на трех языках, все тексты имеют одинаковую силу. Достаточно редко встречаются двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения на четырех языках. Например, на четырех языках (русском, голландском, английском и французском) с преобладанием текста на английском языке (в случае расхождения при толковании) подписано новое соглашение России с Бельгией от 19 мая 2015 г.

Правило о преимущественном использовании текста на определенном языке (при наличии расхождений между текстами) характерно для договоров, составленных на трех и более языках⁷. Наиболее распространен в этом качестве английский язык, в нескольких договорах Российской Федерации предусмотрена

преимущественная сила текста на французском языке (с Алжиром, Марокко).

Как показывает анализ договорной практики, у России нет соглашений об избежании двойного налогообложения, составленных на одном языке, и всегда есть текст договора на русском языке. Аутентичность текстов означает, что они в равной мере выражают содержание соглашения, и в Российской Федерации естественным является использование при толковании русскоязычного текста, учитывая, что тексты имеют одинаковую юридическую силу (равный авторитет), русский язык — государственный язык Российской Федерации⁸, удобный для восприятия содержания норм российскими правоприменителями. Кроме того, русский язык — язык судопроизводства и делопроизводства в российских судах⁹. При этом, однако, возможны ситуации, когда возникает необходимость обращения к текстам договора на другом языке (или языках). Главным образом, это случаи выявления несоответствия текстов международного договора.

При толковании договоров, составленных на нескольких языках, важно учитывать формулу триединства: единство текста, единство смысла, единство договора. Соблюдение принципа равной достоверности текстов договора, аутентичность которых установлена на разных языках, несовместимо с использованием для интерпретационных целей одного аутентичного текста в ущерб другому.

Статья 33 Венской конвенции 1969 г. содержит правила толкования договоров, аутентичность текста которых была установлена на двух или нескольких языках, предопределяя исходящие из единства договора принципы:

равенства аутентичных текстов — если аутентичность текста договора была установлена на двух или нескольких языках, его текст на каждом языке имеет одинаковую силу, если договором не предусматривается или участники не условились, что в случае расхождения между этими текстами преимущественную силу будет иметь какой-либо один определенный текст (п. 1 ст. 33);

единства значения терминов в разноязычных текстах — предполагается, что термины договора имеют одинаковое значение в каждом аутентичном тексте (п. 3 ст. 33);

установления единого смысла текстов — за исключением случая, когда по соглашению сторон договора преимущественную силу имеет какой-либо один

язык государственного управления, законодательства, судопроизводства. В конституциях государств, как отмечает Е. М. Доровских, закрепляется как официальный язык (Андорра, Болгария, Польша), так и государственный (Австрия, Словакия). См. об этом: Доровских Е. М. К вопросу о разграничении понятий «государственный язык» и «официальный язык» // Журнал российского права. 2007. № 12.

⁶ См.: Studies on Translation and Multilingualism. Language and Translation in International Law and EU Law // European Commission. 2012. No. 6. Luxembourg. P. 19.

⁷ Например, соглашение России с Австрией от 13 апреля 2000 г. совершено на русском, немецком и английском языках, причем все тексты имеют одинаковую силу. В случае расхождения в толковании между текстами на русском и немецком языках будет применяться текст на английском языке.

⁸ В соответствии с Конституцией РФ государственным языком Российской Федерации на всей ее территории является русский язык (ст. 1 Федерального закона от 1 июня 2005 г. № 53-ФЗ «О государственном языке Российской Федерации»).

⁹ Статья 10 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 г. № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации».

определенный текст, если сравнение аутентичных текстов обнаруживает расхождение значений, которое не устраняется применением ст. 31 и 32 (правила толкования международных договоров), принимается значение, которое, с учетом объекта и целей договора, лучше всего согласовывает эти тексты (п. 4 ст. 33).

В. И. Евинтовым сформулированы следующие принципы толкования многоязычных договоров: 1) принцип максимального использования разноязычных текстов договора при толковании; 2) принцип равной достоверности текстов, аутентичность которых установлена на разных языках; 3) принцип установления единого смысла, закрепленного в этих текстах¹⁰.

В качестве примера рассмотрим расхождения между англоязычным и русскоязычными текстами ст. 11 «Проценты» Договора между РФ и США от 17 июня 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал». Договор составлен на русском и английском языках, тексты имеют одинаковую силу. Предварительно отметим, что в русском тексте договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения не используется термин «бенефициарный собственник». Применяется словосочетание «лицо, имеющее фактическое право на доход» либо близкие по содержанию термины. При этом в тексте на английском языке употребляется термин “beneficial owner”, а при характеристике дохода, как принадлежащего лицу, имеющему на него фактическое право, — словосочетание “beneficially owned”.

В Договоре, о котором идет речь, при наличии в тексте ст. 10 «Дивиденды», 11 «Проценты» и 12 «Доходы от авторских прав» на английском языке словосочетания “beneficially owned”, требование о «фактическом праве» на доход отсутствует в ст. 11 в отношении доходов в виде процентов. Мы акцентировали внимание на этом аспекте¹¹, проведя анализ с использованием англоязычного текста, размещенного на официальном сайте Службы внутренних доходов США¹².

Несмотря на отсутствие упомянутого условия в тексте ст. 11 на русском языке, полагаем, что такое требование (о наличии фактического права на доход) может быть предъявлено в качестве условия для получения налоговой выгоды в отношении данной категории дохода. Наш вывод основан на сравнитель-

ном анализе аутентичных текстов, а именно: при использовании аналогичных формулировок в ст. 10 и 12 этого же Договора указание в русском тексте на условие о фактическом праве на доход присутствует; концепция “beneficial ownership” — концепция международного налогового права, сформированная в МК ОЭСР с учетом официального комментария к ней, и касающаяся всех трех статей — 10, 11 и 12 (пассивные доходы). Неприменение данного требования в отношении ст. 11 на том основании, что в ее тексте на русском языке оно не упомянуто в качестве условия для получения выгоды при налогообложении, не находит разумного юридического объяснения, если следовать принципу единства смысла, закрепленного в разноязычных текстах международного договора.

Нельзя проводить сравнение на основе противопоставления текстов, а затем — полного отрицания одного из них. Противопоставлением выявляются расхождения между текстами, но задача толкования международных договоров — конструктивная по своей природе, это установление единого смысла. Сравнение текстов договоров может иметь цель уточнения смысла. Так, в ст. 15 Консультской конвенции между Францией и СССР от 8 декабря 1966 г., где предусматривалось освобождение консульских работников от уплаты налогов на имущество, «используемое для служебных целей или личных нужд», французский текст был пространнее русского. Он помог уточнить («при молчании по этому поводу русского текста»), что освобождается имущество, которое используется для личных нужд в разумных пределах¹³.

Толкование согласно п. 3 ст. 33 Венской конвенции 1969 г. исходит из презумпции аутентичности текстов. То есть можно выбрать один текст для толкования и основываться на нем¹⁴, нет необходимости на постоянной основе сравнивать все тексты договора. Данная презумпция опровержима (п. 4 ст. 33), и если в споре одна из сторон прибегает к аргументам, согласно которым значение термина в одной лингвистической версии отличается от другой, должен анализироваться текст договора на аутентичных языках по правилам ст. 33. Названная статья не требует от толкователя, чтобы он изначально проанализировал все аутентичные тексты международного договора, они сравниваются, как отмечает П. Аргинелли, только если заинтересованная сторона указывает на *prima facie* несоответствие между ними¹⁵.

¹⁰ См.: Евинтов В. И. Многоязычные договоры в современном международном праве (особенности подготовки и толкования): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. К., 1979. С. 17.

¹¹ См., в частности: Хаванова И. А. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // Финансовое право. 2014. № 11. С. 32—37.

¹² URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/russia.pdf> (дата обращения: 01.01.2016).

¹³ См.: Евинтов В. И. Указ. соч. С. 28.

¹⁴ См.: Lang M. The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages // Essays on Tax Treaties / a Tribute to D. A. Ward, ed. by G. Maisto, A. Nikolakakis and J. M. Ulmer. Amsterdam, 2013. P. 19.

¹⁵ См.: Arginelli P. The Interpretation of Multilingual Tax Treaties. URL: <http://hdl.handle.net/1887/22074> (дата обращения: 01.01.2016).

Применение этого правила российскими судами при разрешении налоговых споров в ряде случаев вызывает сложности. Так, судом апелляционной инстанции была поддержана позиция суда первой инстанции¹⁶, который указал, что, используя англоязычный текст соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Нидерландами от 16 декабря 1996 г. и применяя дословный перевод понятия “beneficial owner”¹⁷ на русский язык, налоговый орган не учел, что в Российской Федерации текст соглашения официально опубликован только на русском языке. При этом в ст. 11 «Проценты» идет речь о «фактическом владельце процентов». Соответственно, по мнению суда, «именно этот термин и подлежит использованию при применении соглашения в Российской Федерации», поскольку государственным языком Российской Федерации является русский язык и в силу ст. 3 Федерального закона «О государственном языке Российской Федерации» государственный язык Российской Федерации подлежит обязательному использованию в деятельности федеральных органов государственной власти и при официальном опубликовании международных договоров Российской Федерации. «Другими словами, — как отмечается в решении суда, — произведенное инспекцией “этимологическое” толкование термина “фактический владелец” путем перевода с иностранного языка на русский термина “beneficial owner” вступает в противоречие с правилами об использовании русского языка в РФ».

Примечательны в связи с этим несколько аспектов: в судебных актах Венская конвенция 1969 г. не упоминается вовсе; соглашение с Нидерландами совершено на русском, голландском и английском языках, в случае расхождений в толковании применяется английский текст (именно английский текст имеет преимущественную силу). Теперь, что касается самой возможности применения аутентичного текста договора на английском языке при отсутствии официальной публикации текста на данном языке. Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» (далее — Закон о международных договорах РФ) предусматривает (ст. 30), что вступившие в силу для Российской Федерации международные

договоры, решения о согласии на обязательность которых для Российской Федерации приняты в форме федерального закона, подлежат официальному опубликованию по представлению МИД России в «Собрании законодательства Российской Федерации». Вступившие в силу для Российской Федерации международные договоры¹⁸ по представлению МИД России также официально опубликовываются в Бюллетене международных договоров и размещаются на Официальном интернет-портале правовой информации.

В упомянутой норме нет требования о том, чтобы были опубликованы все аутентичные тексты международного договора. Отсутствие публикации текста на иностранном языке, на наш взгляд, не может являться препятствием для реализации положений международного договора Российской Федерации об аутентичности текстов. Согласно ст. 28 Закона о международных договорах РФ подлинники (заверенные копии, официальные переводы) международных договоров Российской Федерации, заключенных от имени России и от имени российского Правительства, сдаются на хранение в МИД России¹⁹. Как представляется, у российского суда достаточно возможностей для получения текста вступившего в силу международного договора Российской Федерации на соответствующем языке.

Поскольку международные соглашения — основные письменные источники международного налогового права, язык, на котором они составлены, исключительно важен. Если стороны международного договора устанавливают аутентичность текстов, предполагается их юридическая равнозначность, тексты получают одинаковую юридическую силу, что, конечно же, не может не учитываться при их толковании. Юридическая оценка здесь должна основываться не на выявлении нюансов текстовых различий, а на анализе их правового эффекта (его существенности), исследовании того, как такие различия влияют на уяснение существа норм правоприменителями, использующими аутентичные тексты договора на разных языках, на толкование и применение международных соглашений. Процесс толкования, в ходе которого постигается содержание конвенционных налоговых норм²⁰, предполагает наряду со знанием языка, на котором сформулирована норма, пред-

¹⁶ Постановлением Девятого Арбитражного апелляционного суда от 26 января 2015 г. № 09АП-53771/2014 было оставлено без изменения решение Арбитражного суда г. Москвы от 10 октября 2014 г. Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 12 мая 2015 г. № Ф05-5400/2015 судебные акты отменены, в удовлетворении заявления КБ «Москоммерцбанк» (ОАО) отказано.

¹⁷ О концепции бенефициарного собственника (лица, имеющего фактическое право на доходы) см.: *Хаванова И. А.* Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. № 12. С. 50—60.

¹⁸ За исключением договоров межведомственного характера.

¹⁹ Копии договоров рассылаются соответствующим федеральным органам исполнительной власти, уполномоченным организациям и органам государственной власти соответствующих субъектов РФ.

²⁰ Подробнее об общих правилах толкования налоговых договоров см.: *Хаванова И. А.* Международные договоры России об избежании двойного налогообложения и особенности их толкования // Финансовое право. 2015. № 10. С. 34—38.

ставление о системе договорных положений, о связи анализируемой нормы с иными нормами и ее месте в данной системе. Соответственно, ст. 33 Венской конвенции 1969 г. не должна рассматриваться в отрыве

от других статей ее разд. 3 «Толкование договоров», поскольку в ней содержится лишь один из элементов процесса толкования (для специфических ситуаций многоязычных договоров).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Arginelli P. The Interpretation of Multilingual Tax Treaties. URL.: <http://hdl.handle.net/1887/22074> (дата обращения: 01.01.2016).
- Lang M. The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages // *Essays on Tax Treaties / a Tribute to D. A. Ward*, ed. by G. Maisto, A. Nikolakakis and J. M. Ulmer. Amsterdam, 2013.
- Studies on Translation and Multilingualism. Language and Translation in International Law and EU Law // European Commission. 2012. No. 6. Luxembourg.
- Доровских Е. М. К вопросу о разграничении понятий «государственный язык» и «официальный язык» // *Журнал российского права*. 2007. № 12.
- Евинтов В. И. Многоязычные договоры в современном международном праве (особенности подготовки и толкования): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. К., 1979.
- Талалаев А. Н. Венская конвенция о праве международных договоров: комментарий. М., 1997.
- Хаванова И. А. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // *Финансовое право*. 2014. № 11.
- Хаванова И. А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // *Журнал российского права*. 2014. № 12.
- Хаванова И. А. Международные договоры России об избежании двойного налогообложения и особенности их толкования // *Финансовое право*. 2015. № 10.