

Методологія юридичного стандарту податкової недискримінації в праві СОТ

Водянніков О.Ю.

Україна, Київ Інститут держави і права імені В.М. Корецького НАН України

This article discusses methodological approaches applied by WTO dispute settlement bodies in tax discrimination cases. The central thesis of the paper is that the case law under Article III of the GATT has not provided sufficiently precise standard of tax non-discrimination. Nevertheless the analysis of case law shows that the dispute settlement bodies apply two differing genuine standards for discovering tax discrimination that may be defined as diagonal test and asymmetric impact test. After encapsulating the case law the paper highlights the two approaches and suggests that the asymmetric impact test should be preferred as more appropriate and economically sound. It analyzes the two tests application and defines the methodological tools of the asymmetric impact approach. The paper argues that the asymmetric impact test based upon particular matrix of facts secures necessary flexibility capable to take into account specificities of a particular national market, it defines the scope of non-discrimination principle under WTO law as well as leaves wider margin of appreciation for national Governments in implementing economic and regulatory policies.

Вступ України до Світової організації торгівлі (далі – СОТ) вимагає приведення національного законодавства у багатьох галузях права у відповідність до вимог та стандартів, розроблених в рамках Генеральної угоди про тарифи і торгівлю (далі – ГАТТ) та СОТ. Однією з галузей, адаптація в яких має важливе значення для забезпечення дотримання Україною вимог СОТ є оподаткування.

Принцип податкової недискримінації становить одну з найважливіших опор національного режиму, який є одним з ключових принципів міжнародного економічного права. Він, разом з принципом найбільш сприятливого режиму, є тим підґрунтям, на якому побудована вся система Світової організації торгівлі.

Ідея вільної торгівлі та лібералізації міжнародних економічних відносин, що лежить в основі права ГАТТ/СОТ безпосередньо втілена у декількох положеннях ГАТТ, які забороняють дискримінацію. Дискримінація означає розрізнення, але не будь-яке розрізнення може мати характер дискримінації.

ГАТТ використовує два основні стандарти недискримінації – режим найбільшого сприяння та національний режим. Однією з причин встановлення двох стандартів недискримінації є необхідність забезпечення певної гнучкості у міжнародних економічних відносинах для того, щоб надати державам можливість захищати своїх національних виробників. Так застосування режиму найбільшого сприяння не обмежує можливість держави впроваджувати заходи, спрямовані на надання переваг національним виробникам та товарам національного походження по відношенню до іноземних виробників та імпортованих товарів. На відміну від цього, національний

режим стоїть саме на заваді протекціоністської політики, забезпечуючи рівні можливості для імпортованих товарів та іноземних виробників конкурувати на внутрішньому ринку держави [1].

Обидва стандарти мають відносну природу, тобто вони не встановлюють конкретні правила, а замість цього відсилають до існуючої практики. Так режим найбільшого сприяння спрямований на забезпечення того, що іноземні товари та виробники отримують однаковий режим у порівнянні з тим, що надається іншим іноземним товарам та виробникам. Відповідно національний режим визначає, що іноземні товари та виробники не повинні отримувати режим менш сприятливий, ніж той, що надається товарам національного походження та національним виробникам [2]. Іншими словами, зобов'язання щодо режиму найбільшого сприяння унеможливорює дискримінацію між подібними товарами походження з різних країн, в той час як національний режим встановлює принцип недискримінації між імпортованими товарами та подібними товарами національного походження. Цей принцип вважається основоположною характеристикою правового та політичного аспектів міжнародної торгівлі і втілений у системі ГАТТ/СОТ для попередження практики держав, що спрямована на ухилення від зобов'язання щодо тарифних поступок та забезпечення доступу на ринки [3].

Слід відмітити, що обидва згаданих режими – режим найбільшого сприяння та національний режим – відрізняються і за сферою застосування. Так якщо режим найбільшого сприяння застосовується до імпортування товарів, то національний режим визначає продаж, пропонування до продажу, купівлю, транспортування, розповсюдження, використання тощо вже імпортованих товарів на внутрішньому ринку.

Основоположні зобов'язання щодо національного режиму містяться в Статті III ГАТТ та Статті XVII Генеральної угоди про торгівлю послугами (далі – ГАТС) [4]. Формулювання, що використане в обох названих положеннях, визначає “режим не менш сприятливий”, ніж той, що надається національним товарам, послугам та постачальникам послуг. Стаття XVII ГАТС також надає визначення поняттю “менш сприятливого режиму” як режиму, що змінює умови конкуренції на користь національних послуг чи постачальників послуг. Подібне тлумачення стосується також і національного режиму за ГАТТ, про що неодноразово вказували органи СОТ по вирішенню спорів [5].

Стандарт національного режиму відповідно до положень ГАТТ застосовується до “подібних” товарів (перше речення частини 2 Статті III) та до товарів, що безпосередньо конкурують або можуть служити заміною один одному (друге речення

частини 2 Статті III). В цілому поняття “подібності” має те ж значення, що і за режимом найбільшого сприяння, хоча за стандартом національного режиму головна увага приділяється конкурентному співвідношенню на ринку, що існує між різними товарами, незалежно від того чи є вони однаковими за своїми фізичними характеристиками чи ні [6].

Якщо в перші роки ГАТТ положення про недискримінацію застосовувались переважно проти держав, що вдавалися до прямої дискримінації за ознакою походження товарів, то торгівельні спори протягом принаймні останньої чверті століття мали своїм предметом національні режими, які були формально нейтральними, тобто не містили прямого розрізнення між товарами за ознакою їх походження, але фактично мали наслідком встановлення дискримінаційних режимів щодо імпортованих товарів (“ефект дискримінаційного впливу”) [7]. Формально нейтральними в даному сенсі є заходи або режими, що безпосередньо не передбачають розрізнення між товарами за ознакою походження. Дане розуміння виключає режими, які хоча і передбачають однаково рівне поводження з імпортованими товарами як і з більшістю, але не всіма, відповідними товарами національного походження, але встановлюють певні більш сприятливі винятки хоча б для незначного сегменту товарів національного походження або навіть для окремих виробників. Такі режими не можуть вважатися формально нейтральними і становлять по суті юридичну дискримінацію [8].

Визначення дискримінації не залежить від факту, що на практиці імпорт певного товару становить лише невелику частку або навіть повністю відсутній. Для цілей такого аналізу має братися потенційний імпорт, оскільки дискримінаційні заходи можуть мати стримуючий ефект на імпортування певного товару.

За формальними ознаками слід розрізняти юридичну та фактичну дискримінацію. Юридична дискримінація полягає у встановленні різних режимів для товарів в залежності від їхнього походження, при чому імпортовані товари мають нести більш обтяжливий регуляторний або фіскальний тягар. Якщо національне законодавство розрізняє між товарами за ознакою походження, і при цьому надається перевага товарам національного походження [9], цього достатньо для встановлення порушення зобов’язань за ГАТТ про недискримінацію [10].

Більш складним є питання фактичної дискримінації, коли заходи, що є формально нейтральними на практиці призводять до встановлення менш сприятливого режиму для імпортованих товарів [11]. Відповідно стандарт розгляду справ, в яких оскаржуються формально нейтральні заходи, має брати до уваги не тільки формальну або суто правову конструкцію заходу, але в першу чергу визначати практичні наслідки

застосування такого заходу. З огляду на різні фактичні матриці, що є унікальними для кожної конкретної справи, постає логічне питання, за яких умов або при якому розподілі товарів між категоріями з більш та менш сприятливими режимами, є наявною дискримінація всупереч зобов'язанням держави щодо національного режиму або режиму найбільшого сприяння.

Нажаль у вітчизняній правовій доктрині питанню методології стандарту податкової недискримінації не приділялося достатньої уваги. Певні аспекти цього питання знайшли своє відображення у працях у працях С. Г. Осики, В. Т. П'ятницького, О.В. Оніщука, О.М. Мальського, А.М. Ягольник та інших. . В західній міжнародно-правовій доктрині дане питання знайшло ґрунтовне висвітлення та аналіз у дослідженні Лотаря Ерігна, а також у роботах О. Фошо, Г. Горна, П. Мавроїдіса, У. Дейві, Ю. Поуелін, Р. Хьюдека, Дж. Джексона, А. Сайкса, Вон Мог Чой, Ф. Ресслера, П. Жюйара, Д. Карро тощо.

В доктрині та практиці застосування положень ГАТТ про недискримінацію можна простежити два основні концептуальні стандарти розгляду справ [12]: діагональний тест [13], та тест асиметричного впливу [14].

Діагональний тест. Податкове законодавство, як правило, встановлює різні ставки податку для різних категорій товарів, як наприклад в сфері акцизних зборів. Така податкова класифікація може розводити подібні товари та товари, що безпосередньо конкурують або можуть служити заміною один одному, в сенсі частини 2 Статті III ГАТТ по різних податкових категоріях, визначаючи таким чином різні податкові тягарі. Діагональний тест має на меті порівняння режиму, що надається товарам національного походження, які підпадають під більш сприятливий режим, та імпортованих товарів, що підпадають під менш сприятливий режим. Таким чином порушення зобов'язання за першим реченням частини 2 Статті III є завжди наявним відповідно до діагонального тесту, якщо менш сприятливий режим надається імпортованим товарам, а подібні товари, що отримують більш сприятливий режим, або навіть невелика їх частка, виробляється в середині країни [15]. Навіть якщо більша частина імпортованих товарів отримує більш сприятливий режим, а більшість товарів національного походження підпадає під менш сприятливий, то все одно при застосуванні діагонального тесту порушення зобов'язання про недискримінацію буде визнане [16].

Якщо зображувати в графічному вигляді застосування діагонального тесту, таке зображення може мати вигляд, як наведено на Рис. 1.

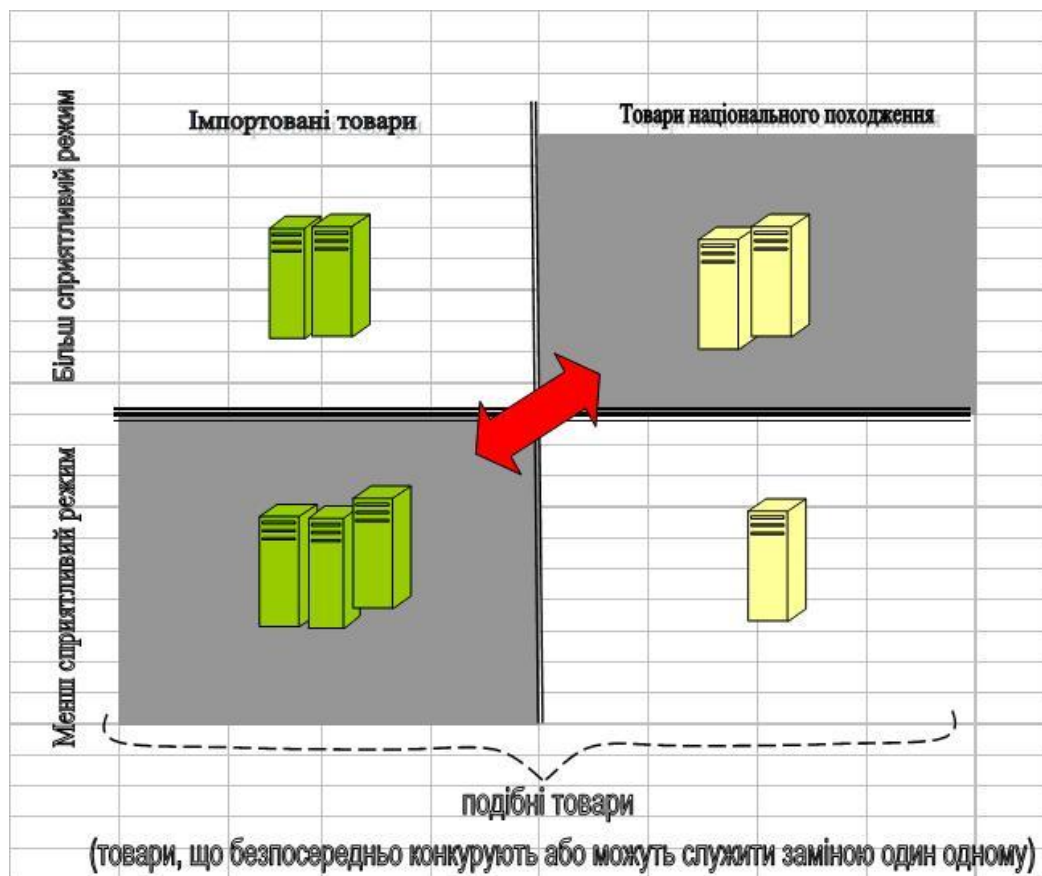


Рис. 1 Діагональний тест

Так наприклад, якщо національне законодавство встановлює один загальний податковий режим для пива, незалежно від його походження, однак в той же час визначає, що пиво, вироблене малими пивоварнями має оподатковуватись за ставкою, нижчою за ту, яка встановлена відповідно до загального режиму, то застосування діагонального тесту вестиме до автоматичного визнання дискримінації між пивом національного походження та імпортованим пивом, незалежно від того, що обсяги виробництва малими пивоварнями є несуттєвими і відповідно значна більшість національного виробництва підпадає під той же режим, що застосовується до імпорту [17].

Тест асиметричного впливу. Даний підхід базується на порівнянні узагальненого режиму, що надається імпортованим товарам, із узагальненим режимом, що надається відповідним товарам національного походження. На відміну від діагонального тесту, тест асиметричного впливу порівнює не режими окремих підгруп товарів, а саме сукупний (або усереднений) режим імпортованих товарів та сукупний (усереднений) режим товарів національного походження. За таким підходом режим, що надається імпортованим товарам є менш сприятливим, ніж той, що надається товарам національного походження, якщо податковий тягар, який несуть імпортовані товари є більш тяжким, ніж той, що покладається на відповідні товари національного

походження. Це є саме той випадок, коли захід, який є формально нейтральним, має результатом покладення більш важкого податкового або регуляторного тягаря на імпортовані товари або на імпортерів. Такий ефект отримав назву “асиметрична інтенсивність” тягаря [18].

Ефект асиметричної інтенсивності тягаря також може вважатися таким, що вимагає від членів СОТ надавати відмінний режим імпортованим товарам, якщо такий режим має на меті забезпечення фактично рівного режиму для імпортованих товарів через усунення такого ефекту [19].

Якщо ж тягарі виявляються однаковими за своєю інтенсивністю, для встановлення порушення зобов'язання щодо недискримінації достатньо, щоб більшість імпортованих товарів підпадала під менш сприятливий режим, а більшість товарів національного походження - під більш сприятливий [20]. Саме у врахуванні такого асиметричного розподілу інтенсивності тягаря полягає основоположна відмінність між підходами діагонального тесту та тесту асиметричного розподілу [21].

В наслідок податкової класифікації [22], що розводить по різних податкових категоріях подібні товари або товари, що безпосередньо конкурують або можуть служити заміною один одному можуть виникати три основні ситуації: асиметричний розподіл податкового тягаря, симетричний розподіл податкового тягаря та реверсивна дискримінація [23]. Для ілюстрації тесту асиметричного впливу, найбільш показовою є саме перша ситуація [24].

Ситуація асиметричного розподілу виникає, як правило, якщо податкова класифікація, не дотримуючись ознаки подібності товарів, розводить по різних категоріях із різним податковим режимом подібні товари. При цьому податковий або регуляторний тягар розподіляється між підгрупами товарів нерівномірно, накладаючи тягар більшої інтенсивності на більшість імпортованих товарів (пор. підгрупи А(2) та Б(2) на Рис. 2).

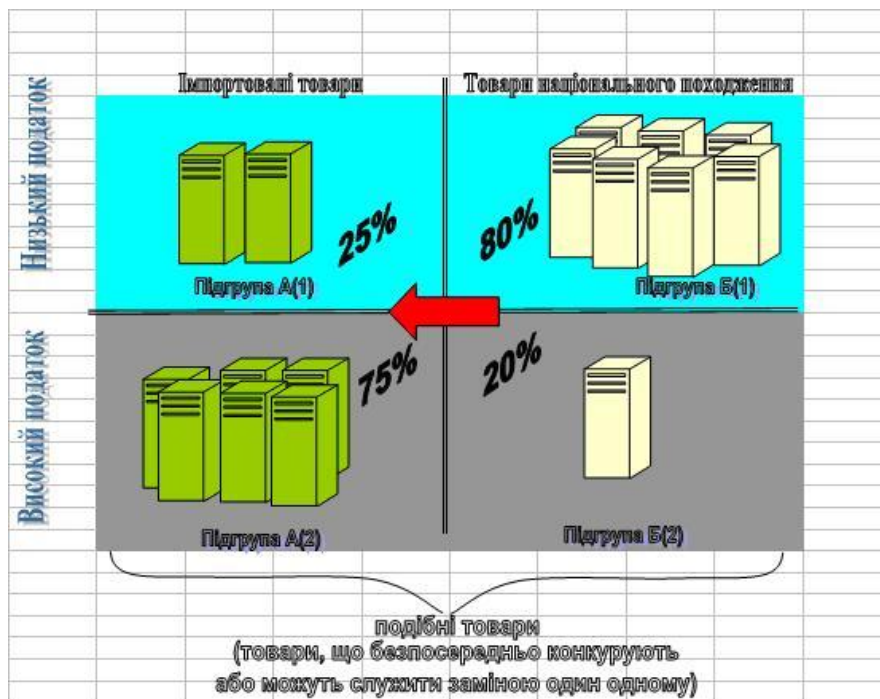


Рис. 2 Асиметричний розподіл

Таким чином, якщо порівнювати підгрупи товарів у напрямку, вказаному стрілкою на Рис. 2, виникає ефект асиметричного розподілу податкового тягара. За даною фактичною матрицею застосування діагонального тесту (тобто порівняння режимів підгруп А(2) та Б(1)) веде до такого ж висновку про наявність фактичної дискримінації.

Для ілюстрації застосування даного підходу доволі показовою є справа *Chile – Alcoholic Beverages* [25], в якій було оскаржено систему акцизного збору з алкогольних виробів. Відповідно до системи, що розглядалася, ставка збору визначалася в залежності від вмісту алкоголю в напої:

Вміст алкоголю	Адвалорна ставка
35° або менше	27%
36°	31%
37°	35%
38°	39%
39°	43%
більше 39°	47%

Відповідно до такої системи національний товар – піско – підпадав під найнижчу ставку податку. Ця система була оскаржена як дискримінаційна по відношенню до імпорту.

Чилі аргументувала на свій захист, що така система не є дискримінаційною, оскільки оперує об'єктивними критеріями, які не залежать від походження товару, і тому не є дискримінаційною. А той факт, на думку чилійського уряду, що національне виробництво підпадає переважно під низькі ставки податку, на відміну від більшості

імпорту, не є наслідком впливу такої системи, оскільки чимало товарів чилійського походження також підпадають під більш високі ставки податку.

Палата і Апеляційна Палата зважали на наступну структуру ринку алкогольних напоїв в Чилі [26]:

Типи спиртних напоїв	Виробництво 1997		Імпорт 1997		Експорт 1997	
	Обсяг	Вартість	Обсяг	Вартість	Обсяг	Вартість
Піско з різним вмістом алкоголю, в цілому	40,977.9		0.0	0.0	301.6	933.3
Піско 30° *	16,276.5					
Піско 35° *	20,969.0					
Піско 40° - 46° *	3,732.5					
Aguardiente min 30°			9.1	37.9		
Aguardiente min 50°						
Інші виноградні напої			94.4	336.2	106.1	266.0
Бренді, коньяк, арманьяк (min 38°)						
Граппа (min 30°)						
Віскі (min 40°)			2,484.7	13,799.7	0.2	3.6
Ром та інші спирти з цукрового тростнику (min 40°)			642.8	1640.8	0.3	1.6
Джин та дженева (min 40°)			198.9	967.8	0.0	0.0
Інші спирти			1,679.9	6,412.9	111.3	287.2
Горілка (min 40°)			389.9	1,246.4	0.0	0.1
Лікери			183.1	1,359.6	41.7	71.8
Інші спирти			1,106.9	3,806.9	69.6	215.3

Аналіз чилійського ринку алкогольних напоїв таким чином показав, що найтяжчий та найінтенсивніший тягар податку був покладений на імпортовані товари. Така класифікація має наслідком фактичну дискримінацію відповідно до тесту асиметричного впливу, оскільки більшість товарів, що імпортуються, підпадає під дію високого податку, в той час як більшість подібних товарів національного походження користується перевагами більш низької ставки оподаткування.

Як зазначає Лотар Ерінг, юридичний радник Секретаріату Апеляційних палат СОТ, два окреслені вище підходи – діагональний тест та тест асиметричного впливу – тільки

з суто концептуальної точки зору є взаємовиключними. На практиці існує певна можливість їх одночасного застосування [27].

В практиці ГАТТ/СОТ можна визначити чимало справ, у яких орган вирішення спорів застосував той чи інший підхід. Застосування тесту асиметричного впливу можна прослідити у справах *Spain – Unroasted Coffee* [28], *Canada – Autos* [29], *EC – Bananas III* [30], *Japan – Alcoholic Beverages I* (в частині, що стосувалася другого речення частини 2 Статті III) [31], *Korea – Alcoholic Beverages* [32], *Chile – Alcoholic Beverages* [33], *EC – Hormones* [34], *United States – Malt Beverages* (в частині, що стосувалася податку штату Міссісіпі) [35]. Що стосується діагонального підходу, його випадки є дещо менш поширеними та більш контроверсійними. Так у справі *Japan – Alcoholic Beverages I* [36] стосовно першого речення частини 2 Статті III доповідь Палати дає певні підстави вважати, що у цій справі був застосований діагональний тест для встановлення того, що оподатковувались особливі віскі та бренді і віскі та бренді першого класу, що імпортувалися з ЄЕС, понад подібні віскі та бренді національного походження [37]. У такий же спосіб при розгляді системи оподаткування алкогольних напоїв в залежності від рівня вмісту сировини Палата фактично застосувала діагональний тест [38]. У подібний засіб Палата у другій японській справі - *Japan – Alcoholic Beverages II* [39] – практично обмежилася діагональним тестом. Іншим прикладом застосування діагонального тесту є доволі проблематична справа *United States – Malt Beverages* [40], виключаючи частину, яка стосувалася податку штату Міссісіпі, хоча не всі дослідники погоджуються, що ця справа була вирішена за допомогою діагонального тесту. Так наприклад Лотар Ерінг відмічає, що наявні підстави для визнання застосування тесту асиметричного впливу при вирішенні цієї справи [41]. Застосування діагонального тесту доволі чітко простежується у справі *Canada – Periodicals* [42], яка стосувалася канадського податку на видання, що виходять у декількох варіантах (*split-run periodicals*).

Застосування діагонального тесту значно розширює сферу дії принципу національного режиму, оскільки наприклад податкова класифікація, що має наслідком надання більш сприятливого режиму більшості імпортованих товарів, а менш сприятливого – більшості товарів національного походження, визнаватиметься порушенням національного режиму, якщо навіть невеликий обсяг імпорту таких товарів підпадатиме під менш сприятливий режим. Таким чином, як справедливо визначає Л. Ерінг, положення про національний режим перестає бути по суті заборонаю дискримінації за ознакою походження і стає зобов'язанням щодо надання рівного режиму для імпортованих товарів в порівнянні з товарами національного походження [43]. Тому будь-який регуляторний або фіскальний захід, що не

дотримується доволі нечітких меж подібності (в сенсі першого речення частини 2 Статті III) або безпосереднього конкурування чи взаємозамінності (в сенсі другого речення частини 2 Статті III) приречений на визнання несумісним із положенням про національний режим.

З іншого боку той факт, що деяка частка товарів національного походження також підпадає під менш сприятливий режим – аргумент, який часто висувається державами, чії податкові системи є предметом розгляду – є недостатнім для спростування асиметричності розподілу податкового тягаря. Навпаки, як слідує з практики вирішення спорів, асиметричність існує, коли під режимами з низькою ставкою податку підпадають переважно товари національного походження, а режими з високою ставкою переважно застосовуються до імпортованих товарів [44]. Даний аналіз має проводитися незалежно від національної податкової чи регуляторної класифікації. Відповідно порівняння за таким стандартом має провадитися між частками товарів різного походження, що підпадають під різні фіскальні або регуляторні підгрупи. Як відмітила Апеляційна Палата у справі *Chile – Alcoholic Beverages*, в контексті зобов'язання за другим реченням частини 2 Статті III [45],

Відносна пропорція між товарами національного походження та імпортованими товарами в межах конкретної податкової категорії не є сама по собі та як така належним чинником для визначення загального впливу [податкового заходу] за другим реченням частини 2 Статті III ГАТТ 1994. Це положення ... визначає рівність умов конкуренції для *всіх* товарів, які безпосередньо конкурують або можуть служити заміною один одному, по відношенню до товарів національного походження, а не тільки, як вважає Чилі, для тих імпортованих товарів, що підпадають під конкретну податкову категорію.

Визначення асиметрії звичайно не може мати точний математичний вираз з огляду на чисельність факторів, в тому числі економічного та соціального характеру, що впливають на її побудову. Тому у складних справах, де наявна не досить значна асиметрія, до уваги може братися рівень диференційованості у режимах [46]. Це звичайно, не стосується справ за першим реченням частини 2 Статті III, в яких усталена практика ГАТТ та СОТ відкидає будь-яку можливість застосування стандарту *de minimis* при визначенні наявності оподаткування “понад” те, що застосовується до товарів національного походження.

Наявність асиметричного розподілу податкового або регуляторного тягарів визначається виходячи з структури виробництва, торгівлі та споживання, як вони

існували б за наявності звичайних ринкових сил і закономірностей та при умові прийняття виробниками, підприємствами, що діють на ринку, та споживачами рішень, не викривлених регуляторним або податковим заходом. Відповідно вплив податкового або регуляторного заходу на розподіл подібних товарів по різних податкових або регуляторних підгрупах з різним режимом має аналізуватися окремо. Якщо наприклад податковий захід, прийнятий в конкретній країні, але відсутній в більшості інших, спрямований фактично на те, щоб вплинути на поведінку на внутрішньому ринку, національні виробники, з огляду на важливість для них саме внутрішнього ринку, змінять відповідним чином своє виробництво або поведінку на ринку, в той час як іноземні виробники навряд чи будуть готові до такої зміни з огляду на те, що даний ринок є одним з ринків, на яких вони діють. В залежності від характеру такого заходу може виникнути ситуація, за якою в країні практично зникає виробництво товарів, що підпадають під менш сприятливий режим, в той же час імпорт таких товарів залишиться [47].

Відповідно, якщо певний захід і не призводить негайно до асиметричного розподілу тягаря між імпортованим товарами та подібними товарами національного походження, це зовсім не означає, що такий ефект не виникне згодом. Врахування такого, за висловом професора О. Фошо, самопідсилюваного дискримінаційного ефекту [48], визначає, що основу для аналізу наявності асиметрії становлять саме конкурентні можливості, аніж реальні торгівельні обсяги. Відповідно сам лише факт того, що в країні відсутнє виробництво товарів, що підпадають під менш сприятливий режим, як такий не означає наявності/відсутності дискримінації подібних імпортованих товарів.

Що стосується суто текстуальних підстав для застосування діагонального тесту або тесту асиметричного впливу, положення ГАТТ щодо національного режиму не дають переконливих підстав для підтримки будь-якого з підходів [49]. З іншого боку назва положень – “режим найбільшого сприяння” та “національний режим” – вказує на те, що вони вимагають не стільки рівного режиму, що власне є результатом застосування діагонального тесту, скільки забороняють дискримінацію за ознакою походження товару. Вимога рівного режиму і, відповідно, застосування діагонального тесту йшли б набагато далі, ніж те, що становило намір учасників переговорів Уругвайського раунду і тим більше засновників ГАТТ 1947. Таке прочитання зобов'язання щодо національного режиму автоматично вводило б до дії заборону реверсивної дискримінації, тобто дискримінації товарів національного походження.

Обґрунтування належності застосування тесту асиметричного розподілу впливає також із телеологічного підходу до тлумачення положень ГАТТ про недискримінацію.

Як неодноразово вказували апеляційні палати, основоположною метою Статті III ГАТТ є забезпечення рівних умов конкуренції для імпортованих товарів у відношенні до товарів національного походження [50]. Відповідно у принципі формально нейтральні заходи не можуть впливати на конкурентні умови для імпортованих товарів в цілому, якщо податковий або регуляторний тягар, який ними встановлюється пропорційно розподіляється між відповідними імпортованими товарами та товарами національного походження. Сама ідея включення положення про національний режим до ГАТТ виникла в наслідок необхідності попередження ситуацій, в яких держава, надаючи тарифні поступки, фактично відступає від них або зводить їх нанівець через впровадження системи дискримінаційного внутрішнього оподаткування [51]. Цієї точки зору діагональний тест, тобто прочитання в положенні про національний режим вимоги щодо забезпечення рівного режиму, не узгоджується як з контекстом ГАТТ, так і з намірами її засновників.

В цілому можна зробити доволі важливі висновки щодо застосування тесту асиметричного розподілу впливу. По-перше, даний стандарт базується на фактичній матриці конкретної справи. Відповідно певний захід, впроваджений у двох різних країнах може в одній з них мати наслідком фактичну дискримінацію, а в другій – ні, з огляду на різні структури виробництва, споживання та імпорту і особливості внутрішнього ринку. По-друге, даний стандарт визначає сферу дії принципу недискримінації, закріпленого в ГАТТ, заборонаю протекціоністських заходів, іншими словами, залишаючи поза увагою окремі випадки викривлення конкурентних умов між подібними чи взаємозамінними товарами. Відповідно даний стандарт залишає більше поле розсуду національним урядам для здійснення регуляторної та податкової політики. Хоча органи вирішення спорів ГАТТ/COT ніколи прямо не називали тест асиметричного впливу в якості керівного стандарту розгляду справ, наведений аналіз та стала практика вказують на імпліцитне визнання такого стандарту як основоположного для вирішення спорів, що стосуються принципу недискримінації.

Перелік посилань

1. Докладніше див.: Non-Discrimination. Most-Favoured-Nation Treatment and National Treatment. Note by Secretariat, WTO WT/WGTP/W/118, p. 5 // <<http://wto.org>>. 2. *Ibid.* 3. Більш докл. див. Jackson J., Davey W., Sykes A. Legal Problems of International Economic Relations: Cases, Materials and Text on the National and International Regulation of Transnational Economic. – St.Paul: West Publishing Company, 2002. – p. 479ff; Jackson J. World Trade and the Law of GATT. – Indianapolis: Bobbs-Merrill Company, 1969. – ch. 12. 4. Хоча обидва положення містять схожі формулювання між ними існує важлива концептуальна різниця. Так за ГАТТ національний режим є принципом загального застосування, в той час як за ГАТС національний режим становить спеціальне

зобов'язання, що стосується доступу на ринок в сферах, у яких держава погодилася такий доступ надати. **5.** Див. напр.: Appellate Body Report, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopted 1 November 1996 // Dispute Settlement Reports. – 1996. – Vol. I. – p. 97; Appellate Body Report, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, adopted 17 February 1999 // Dispute Settlement Reports. – 1996. – Vol. I. – p. 3. **6.** Щодо концепції “подібності” в праві ГАТТ/СОТ більш докл. див.: Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І., Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні. – Харків: Консум, 2004. – С. 58-70. **7.** Див.: Hudec R., *GATT/WTO Constraints on National Regulation: Requiem for an “Aim and Effects” Test* // *International Lawyer*. – 1998. - № 32. – p. 622, fn. **8.** Див.: GATT Panel Report, *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, DS23/R, adopted 19 June 1992 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1992. – Vol. 39S/206. – paras. 5.5–5.6, 5.14–5.15, 5.17 and 5.33. **9.** Названі дві умови – розрізнення за ознакою походження та застосування менш сприятливого режиму щодо імпортованих товарів – є елементами *sine qua non* юридичної дискримінації. Просте розрізнення за ознакою походження не є достатнім для встановлення порушення принципу недискримінації, оскільки наслідком розрізнення може бути надання більш сприятливого режиму імпортованим товарам (реверсивна дискримінація), що не може вважатися порушенням зобов'язань за ГАТТ (див. напр.: GATT Panel Report, *United States Section 337 of the Tariff Act of 1930*, L/6439, adopted 7 November 1989 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1989. – No. 36S/345. – para. 5.11.). З іншого боку держава може запровадити розрізнення за ознакою походження з метою усунення дискримінаційного впливу, що є наслідком застосування формально нейтральних заходів (*Ibid.*). Відповідно забороненою дискримінацією є саме розрізнення, що змінює умови конкуренції на шкоду імпорту (див. напр.: Appellate Body Report, *Korea – Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef*, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopted 10 January 2001 // *Dispute Settlement Reports*. – 2001. – Vol. I, - p.5, para. 135-137). **10.** Див. напр.: GATT Panel Report, *Italian Discrimination Against Imported Agricultural Machinery*, L/833, adopted 23 October 1958 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1958. – No. 7S/60. **11.** Доволі цікава думка була висловлена Палатою у справі *EC – Asbestos*, яка стосувалася французької заборони на імпортування, виробництво продаж та використання азбесту та товарів, що його містять. Палата після встановлення подібності товарів, що містять азбест, та товарів, що містять його заміники, встановила, що такий формально нейтральний захід є юридичною дискримінацією (Panel Report, *European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products*, WT/DS135/R and Add.1, adopted 5 April 2001// *Dispute Settlement Reports*. – 2001. – Vol. VIII. – p. 3305, para. 8.155, 8. 156). Даний висновок однак був скасований Апеляційною Палатою у цій справі. **12.** Докладніше див.: Ehring L. *De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favored-Nation Treatment – or Equal Treatment?* // *Journal of World Trade*. – 2002. - № 36(5). – p. 927-977. **13.** В деяких роботах діагональний тест має назву тест “традиційного тлумачення” (*traditional interpretation* – англ.). Див.: Davey W., Pauwelyn J., *MFN Unconditionality: A Legal Analysis of the Concept in View of its Evolution in the GATT/WTO Jurisprudence with Particular Reference to the Issue of “Like Product” / Regulatory Barriers and the Principle of Non-Discrimination in World Trade Law*. Eds. Cottier T., Mavroidis P. - Ann Arbor: University of Michigan Press, 2000. – p. 13, 41. **14.** Інша назва, що використовується в деяких роботах – тест “географічного розподілу дискримінаційних впливів” (*geographical distribution of discriminatory effects* – англ.). Див.: Fauchald O. *Environmental Taxes and Trade Discrimination*. – London: Kluwer Law International, 1998. – p. 225, 232, 245, 400. **15.** Див. напр.: GATT Panel Report, *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, DS23/R, adopted 19 June 1992 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1992. – Vol. 39S/206. **16.** Див. напр.: *Ibid.*; Appellate Body

Report, *Canada – Certain Measures Concerning Periodicals*, WT/DS31/AB/R, adopted 30 July 1997 // *Dispute Settlement Reports*. – 1997. – Vol. I. – p. 449; див. також: Ehring L. *De Facto Discrimination in WTO Law: National and Most-Favored-Nation Treatment – or Equal Treatment?* // *Journal of World Trade*. – 2002. – № 36(5). – p. 924. **17.** Приклад наведений за справою, що розглядалася Судом ЄС: *Case 127/75 Bobie Getrankevertrieb GmbH v Hauptzollamt Aachen-Nord* // *European Court Reports*. – 1976. – p. 1079. **18.** Ehring L. *Op. cit.*, – p. 924. **19.** Див.: GATT Panel Report, *United States Section 337 of the Tariff Act of 1930*, L/6439, adopted 7 November 1989 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1989. – No. 36S/345. – para. 5.11. **20.** Див. Ehring L. *Op. cit.*, – p. 925. **21.** *Ibid.* **22.** Слід відзначити, що хоча в даній роботі розглядається застосування названих підходів в сфері оподаткування, такі підходи застосовуються і при розгляді справ за іншими положеннями ГАТТ щодо недискримінації. Пор. напр. справи GATT Panel Report, *Spain – Tariff Treatment of Unroasted Coffee*, L/5135, adopted 11 June 1981 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1981. – Vol. 28S/102; Panel Report, *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, adopted 19 June 2000 // *Dispute Settlement Reports*. – 2000. – Vol. VII. – p. 3043, які стосувалися частини 1 Статті I (режим найбільшого сприяння), Appellate Body Report, *European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas*, WT/DS27/AB/R, adopted 25 September 1997 // *Dispute Settlement Reports*. – 1997. – Vol. II. – p. 591, яка стосувалася частини 1 Статті II ГАТТ (режим найбільшого сприяння) та Статті XVII (національний режим), Panel Report, *EC Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones), Complaint by the United States*, WT/DS26/R/USA, adopted 13 February 1998, // *Dispute Settlement Reports*. – 1998. – Vol. III. – p. 699, яка стосувалася Статті 5.5 Угоди про застосування санітарних та фітосанітарних заходів. **23.** Наведені в Ehring L., *Op. cit.*, – p. 926-927. **24.** Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І., *Вказ. твір*. – с. 37-41. **25.** Panel Report, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS87/R, WT/DS110/R, adopted 12 January 2000 // *Dispute Settlement Reports*. – 2000. – Vol. I. – p. 303. **26.** Дані наведені в рішенні Палати: *Ibid.* – para. 2.19. **27.** Див.: Ehring L. *Op. cit.* – p. 928. **28.** GATT Panel Report, *Spain – Tariff Treatment of Unroasted Coffee*, L/5135, adopted 11 June 1981 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1981. – Vol. 28S/102. **29.** Panel Report, *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, adopted 19 June 2000 // *Dispute Settlement Reports*. – 2000. – Vol. VII. – p. 3043; Appellate Body Report, *Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopted 19 June 2000 // *Dispute Settlement Reports*. – 2000. – Vol. VI. – p. 2985. **30.** Appellate Body Report, *European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas*, WT/DS27/AB/R, adopted 25 September 1997 // *Dispute Settlement Reports*. – 1997. – Vol. II. – p. 591. **31.** GATT Panel Report, *Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages*, L/6216, adopted 10 November 1987 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1987. – No. 34S/83. **32.** Panel Report, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS75/R, WT/DS84/R, adopted 17 February 1999 // *Dispute Settlement Reports*. – 1999. – Vol. I. – p. 44. **33.** Panel Report, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS87/R, WT/DS110/R, adopted 12 January 2000 // *Dispute Settlement Reports*. – 2000. – Vol. I. – p. 303. **34.** Panel Report, *EC – Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones), Complaint by the United States*, WT/DS26/R/USA, adopted 13 February 1998, // *Dispute Settlement Reports*. – 1998. – Vol. III. – p. 699. **35.** GATT Panel Report, *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, DS23/R, adopted 19 June 1992 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1992. – Vol. 39S/206. **36.** GATT Panel Report, *Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages*, L/6216, adopted 10 November 1987 // *Basic Instruments and Selected Documents*. – 1987. – No. 34S/83. **37.** Див.: *Ibid.* – para. 5.9 lit. a. **38.** Див. *Ibid.* – para. 5.9 lit. d. **39.** Panel Report, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/R, WT/DS10/R, WT/DS11/R, adopted 11 July

1996 // Dispute Settlement Reports. – 1996. – Vol. I. – p. 125. **40.** GATT Panel Report, *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, DS23/R, adopted 19 June 1992 // Basic Instruments and Selected Documents. – 1992. – Vol. 39S/206. **41.** Див.: Ehring L. *Op. cit.* – p. 939. **42.** Panel Report, *Canada – Certain Measures Concerning Periodicals*, WT/DS31/R and Corr.1, adopted 30 July 1997 // Dispute Settlement Reports. – 1997. – Vol. I. – p. 481. **43.** Ehring L. *Op. cit.* – p. 954. **44.** Див.: Appellate Body Report, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, adopted 17 February 1999 // Dispute Settlement Reports. – 1996. – Vol. I. – p. 3, para. 150; Davey W., Pauwelyn J., *Op. cit.* – p. 39. **45.** Appellate Body Report, *Chile – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adopted 12 January 2000 // Dispute Settlement Reports. – 2000. – Vol. I. – p. 281, para. 67. **46.** Див. напр.: *U.S. – Taxes on Automobiles*, Panel Report, DS31/R, 11 October 1994, unadopted, para. 5.14; щодо подібного підходу в практиці Суду ЄС див.: Case 112/84 *Humblot v. Directeur des services fiscaux* // European Court Reports. – 1985. – p. 1367, paras. 14–16. **47.** Така ситуація була наявною у справі *EC – Asbestos* (Appellate Body Report, *European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products*, WT/DS135/AB/R, adopted 5 April 2001 // Dispute Settlement Reports. – 2001. – Vol. VII. – p. VII. – p. 3243), яка стосувалася заборони з боку Франції імпортування, виробництва та продажу товарів, що містили азбест. Така заборона фактично стосувалася імпортерів таких товарів, оскільки їх національне виробництво практично зникло в наслідок названого заходу. **48.** Fauchald O., *Op. cit.* – p. 217-218. **49.** Щодо текстуального аналізу положень про національний режим та режим найбільшого сприяння див.: *Ibid.* – p. 220-221; див. також аргументи Канади у справі *Canada – Periodicals* (Panel Report, *Canada – Certain Measures Concerning Periodicals*, WT/DS31/R and Corr.1, adopted 30 July 1997 // Dispute Settlement Reports. – 1997. – Vol. I. – p. 481, para. 3.109). **50.** Appellate Body Report, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopted 1 November 1996 // Dispute Settlement Reports. – 1996. – Vol. I. – p. 109–110 (section F); Appellate Body Report, *Korea – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, adopted 17 February 1999 // Dispute Settlement Reports. – 1996. – Vol. I. – p. 3, para. 119; Panel Report, *Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and Import of Finished Leather*, WT/DS155/R and Corr.1, adopted 16 February 2001 // Dispute Settlement Reports. – 2001. – Vol. V. – p. 1779, para. 11.182. **51.** Див.: GATT Panel Report, *United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*, DS23/R, adopted 19 June 1992 // Basic Instruments and Selected Documents. – 1992. – Vol. 39S/206. – para. 5.30.; GATT Panel Report, *Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages*, L/6216, adopted 10 November 1987 // Basic Instruments and Selected Documents. – 1987. – No. 34S/83. – para. 5.5 lit. b.