

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2020.42.25.036

О преамбуле в международных налоговых договорах

Волков Михаил Сергеевич

Магистр права,
Советник государственной гражданской службы 3 класса,
аспирант,
Институт законодательства и сравнительного правоведения
при Правительстве Российской Федерации,
117218, Российская Федерация, Москва, ул. Большая Черёмушкинская, 34;
Советник отдела,
Управление трансфертного ценообразования,
Федеральная налоговая службы России,
127381, Российская Федерация, Москва, ул. Неглинная, 23;
e-mail: volkovms@bk.ru

Аннотация

Автор поднимает актуальный вопрос о статусе преамбулы международного налогового договора, который ранее лишь косвенно затрагивался в российской науке международного налогового права. Автором обзорно исследована роль преамбулы в международном праве, рассмотрены имеющиеся преамбулы в российских международных налоговых договорах, изучена история изменения преамбулы в модельных конвенциях ОЭСР и ООН. Кроме того автором рассмотрено содержание унифицированной преамбулы, предлагаемой проектом BEPS, сделаны выводы об имеющейся проблематике с учетом ее формулировок. Автором изучено соотношение преамбулы международного налогового договора с «правилом основной цели». Формулируется вывод о роли преамбулы в связи с вступлением в силу Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

Для цитирования в научных исследованиях

Волков М.С. О преамбуле в международных налоговых договорах // Вопросы российского и международного права. 2020. Том 10. № 7А. С. 255-265. DOI: 10.34670/AR.2020.42.25.036

Ключевые слова

Международный налоговый договор, преамбула, толкование, налоговое злоупотребление, БЕПС.

Введение

Одним из структурных элементов и частью международных налоговых договоров является такой элемент договора как его преамбула. Вместе с тем, отечественными исследователями в области международного налогового права практически не уделялось внимания вопросам, связанным с ней. Напротив, в зарубежной литературе, особенно в последнее время появились работы, посвященные предметному анализу этой части международного налогового договора.

Вместе с тем, анализ текстов международных налоговых договоров, обращает внимание на то, что исторически содержание их преамбул различно, в судебной практике (как отечественной, так и зарубежной) встречаются случаи, когда в тексте судебных актов можно встретить апелляцию к преамбуле международного налогового договора, а после ратификации Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения»] (далее – «Многосторонняя конвенция»). Россия приняла на себя обязательство в виде унификации содержания текста преамбулы в своих заключенных международных налоговых договорах.

В этой связи исследование возможностей влияния преамбулы на применение международного налогового договора представляет, как практический, так и теоретический интерес.

Роль преамбулы в соответствии с международным публичным правом

В науке международного публичного права уже сложилось понимание о роли и значении преамбулы международного договора. И.И. Лукашук указывает, что в важных, особенно политических, договорах преамбула присутствует и выполняет важные функции. Ее главное назначение состоит в закреплении официальных целей, принципов договора и мотивов его заключения [Лукашук, 2004]. На закрепление в преамбуле мотивов (целей), которыми руководствуются стороны при заключении договора также обращают внимание Рекомендации о порядке подготовки материалов, относящихся к заключению и прекращению международных договоров Российской Федерации [Рекомендации о порядке подготовки материалов, относящихся к заключению и прекращению международных договоров Российской Федерации (разослано письмами МИД России от 01.04.2009 N 4529/дп и N 4530/дп)]. В силу статьи 31 Венской конвенции о праве международных договоров преамбула составляет контекст международного договора, который должен учитываться при толковании положений договора [Венская Конвенция о праве международных договоров]. На целевое толкование (т.е. на толкование в свете объекта и целей договора) международных договоров обращали внимание Б.Я. Брук [Брук, 2016], В.А. Гидирим [Гидирим, 2015], а также И.А. Хаванова [Хаванова, 2016]. Такой подход справедлив и для преамбул международных налоговых договоров, во всяком случае, правовых оснований для его неприятия мы не видим. Соответственно, функциональной ролью преамбулы будет являться возможность обращения к ней для толкования положений международных налоговых договоров через закрепленные в ней цели, в связи с чем представляется важным ее содержание.

Содержание преамбул к российским международным налоговым договорам

Примечательно, что до распространения на российские международные налоговые договоры положений Конвенции содержание их преамбул не было унифицировано даже несмотря на наличие действующих типовых соглашений.

Например, в Соглашении между Правительством РФ и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов от 07.12.2011 «О налогообложении дохода от инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений» содержание преамбулы достаточно широкое - «...*желая развивать и укреплять экономическое и финансовое сотрудничество между ними, а также сотрудничество в области инвестиций, признавая, что предоставление взаимных налоговых льгот государственным финансовым и инвестиционным учреждениям будет способствовать дальнейшему развитию существующего стратегического партнерства и увеличению движения капитала между двумя странами...*». При этом преамбула в Конвенции между Правительством РФ и Правительством Республики Намибия от 31.03.1998 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы» другая - «...*желая заключить Конвенцию об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы...*».

Полагаем, установить от чего зависел выбор содержания преамбулы российских международных налоговых соглашений, мотивы, не будучи непосредственным участником переговорного процесса уже невозможно. Тексты пояснительных записок к законам, ратифицирующим российские международные налоговые договоры, не содержат никаких указаний на этот счет.

Вместе с тем пояснительные записки к законам, ратифицирующим российские международные налоговые договоры, содержат информацию о модельных конвенциях, которые использовались в переговорном процессе.

История изменения содержания преамбул к модельным налоговым конвенциям ОЭСР и ООН

Содержание преамбул к модельным конвенциям ОЭСР и ООН, которые использовались при подготовке российских международных налоговых договоров претерпело изменения именно в последнее время. До Модельной конвенции ОЭСР 2017 года слово «преамбула» в тексте модельных конвенций не описывалось, а лишь имело сноску, в которой было указано, что «*Преамбула Конвенции должна быть составлена в соответствии с конституционной процедурой обоих договаривающихся государств*» [OECD Income and Capital Model Convention 2000]. Таким образом, закрепление целей международных налоговых договоров в преамбуле не предполагалось, а для установления целей международных налоговых договоров использовались название договора и их текст.

В этой связи полагаем возможным упомянуть и название модельных конвенций. В Модельной конвенции ОЭСР 1963 года, и в Модельной конвенции ОЭСР 1977 года название модельной конвенции содержало указание на «устранение двойного налогообложения». Вместе с распространением проблем уклонения от уплаты налогов (tax evasion) либо избежания уплаты налогов (tax avoidance), а также признанием ОЭСР необходимости предотвращения таких явлений названия некоторых международных налоговых договоров стали включать такие

указания. Начиная с Модельной Конвенции ОЭСР 1992 года до Модельной Конвенции 2014 года в сноске к названию было указано, что: *«Государства, по желанию, могут следовать широко распространенной практике включения в название либо об избежании двойного налогообложения, либо об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения»*. Здесь стоит отметить, что дискуссия относительно унифицированного названия модельной конвенции также была, но, полагаем, что вопрос о юридическом значении названия международного налогового договора может быть предметом самостоятельного исследования. Модельные конвенции ООН также следовали аналогичному подходу в отношении как названия, так и преамбулы вплоть до Модельной конвенции ООН 2017 года.

Стремление ОЭСР к унификации преамбул обнаруживается в пояснительном Комментарии ОЭСР к плану BEPS 2015 года (План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (*прим. автора*)), где было упомянуто, что *«разъяснение о том, что налоговые соглашения не предназначены для использования в целях двойного неналогообложения, осуществляется путем изменения формулировки названия и преамбулы типовой налоговой конвенции»*. Так, Модельная конвенция ОЭСР 2017 года стала содержать текст преамбулы, который также был предложен в качестве единого (унифицированного) текста преамбулы для включения во все международные налоговые договоры, на которые распространялась бы Многосторонняя конвенция.

Унифицированный текст преамбулы после Многосторонней конвенции

Предлагаемый единый текст преамбулы показательно расположен в Многосторонней Конвенции в Части III, которая имеет название *«Злоупотребление положениями соглашений»* в ее первой статье, статье 6 – *«Цели налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция»*. На наш взгляд, такое расположение прямо демонстрирует желание ОЭСР соединить содержание преамбулы с предлагаемыми антиуклонительными положениями и в целом говорит о значимости преамбулы для разработчиков.

Пунктом 1 статьи 6 Многосторонней конвенции закрепляется следующий единый текст преамбулы: *«Намереваясь устранить двойное налогообложение в отношении налогов, на которые распространяется настоящее соглашение, не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов (в том числе путем использования схем с целью косвенного получения резидентами третьих юрисдикций льгот и преимуществ, предусмотренных таким соглашением)»*.

Здесь стоит отметить, что указанному тексту разработчики Многосторонней Конвенции придавали ключевое значение: он составил часть так называемого *«минимального стандарта»* – тех положений Многосторонней конвенции, которые обязательны к принятию государствами-подписантами вне зависимости от остальных опций и оговорок, и которые во многом являлись главной причиной инициативы по созданию самой Многосторонней Конвенции.

Вместе с тем в качестве опционального варианта Многосторонней конвенцией предлагается также дополнить преамбулу следующими словами: *«Желая в дальнейшем развивать свои экономические отношения и укреплять сотрудничество в налоговых делах»*.

Из содержания указанных вариантов следует, что оба варианта закрепляют цели международного налогового договора.

Таким образом, Многосторонняя конвенция порождает обязательные ко включению цели

международных налоговых договоров и необязательные цели, закрепление которых опционально, а также такие цели, которые формально не предусматриваются ко включению даже опциональной частью Многосторонней Конвенции, но широко признаются в доктрине (например, цель предотвращения недискриминации). Такое положение может приводить к выводам об официальном признании одних целей и игнорировании других целей, не поименованных в преамбуле. Но можно ли игнорировать непоименованные цели при их незакрепленности в тексте преамбулы? Обращение к непоименованным целям не выглядит чем-то невозможным ввиду использования разных приемов толкования – не только буквального (при котором договор понимается посредством анализа текста), но и телеологического (такое толкование основывается на комплексном анализе целей и объекта договора, а толкование его положений должно подчиняться лучшему отражению объекта и цели).

В этой связи возникает и еще одно наблюдение. Примечательно, что «основная цель» международных налоговых договоров: «содействие обмену товарами и услугами, перемещению капитала и лиц посредством устранения двойного налогообложения», упомянутая в пункте 7 Комментариев ОЭСР к статье 1 Модельной конвенции ОЭСР 2003 года прямого закрепления в преамбуле в указанном виде не имеет.

При этом из содержания этого пункта Комментариев ОЭСР И.А. Хаванова делает вывод о наличии «иерархии целей», указывая что в этом пункте «только далее отмечено, что СИДН предназначены для того, чтобы предотвращать избежание и уклонение от налогообложения. Это логично. Вторая цель следует в фарватере первой, она несамостоятельна» [Хаванова, 2020].

Но что означает «иерархия целей» и «несамостоятельность» цели? Значит ли это, что если одна из целей «главнее», значит вторая может не обязательно достигаться, если достигается первая? Либо эти обе цели должны выполняться всегда (то есть предполагается тестирование операций налогоплательщика сразу по двум целям)? Люк де Бру также отмечает, что «налоговые договоры преследуют несколько целей», более того, он указывает, «Эти цели могут противоречить друг другу». Довод о том, что одни цели могут противоречить другим, вообще превращает преамбулу в одно из самых конфликтных мест международного налогового договора. Тем не менее, вопросы о количестве целей у международных налоговых договоров, их влиянии друг на друга, возможной подчиненности одних целям другим остаются открытыми.

Некоторые проблемы формулировок в унифицированной преамбуле

Нам бы хотелось также остановиться на закреплении в унифицированной преамбуле фразы *«не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов»*, а конкретно на довольно заметном слове «неналогообложение».

По всей видимости, указанная формулировка появилась в качестве реакции на критику международных налоговых соглашений из-за того, что они фокусировались исключительно на двойном налогообложении, а не на двойном неналогообложении, что досаждало международной налоговой системе в последние десятилетия [Kysar, 2019].

Когда указанная формулировка появилась в Плане БЕПС 2015 года Б. Брук отметил, что «на практике это рано или поздно начнет приводить к тому, что налоговые и судебные органы договаривающихся государств будут отказывать налогоплательщикам в применении льгот, предусмотренных СИДН, в случае, если в результате применения данных льгот налогоплательщик окажется полностью освобожден от налогообложения в отношении дохода

или капитала в обоих договаривающихся государствах (например, по причине освобождения дохода или капитала от налогообложения на уровне национального законодательства одного из государств - участников СИДН, которому в рамках СИДН предоставлено исключительное право на налогообложение данного дохода или капитала). По сути, это будет означать введение дополнительного теста облагаемости дохода или капитала (subject to tax test) как одного из обязательных оснований для применения СИДН».

Однако И.А. Хаванова пишет, «что касается тезиса «не должны создавать условия для неналогообложения», скорее, он указывает не на цель, а на то, какие именно последствия неприемлемы при реализации целей СИДН («не должны»).

Полагаем, что если недопущение «неналогообложения» не является целью, то о введении полноценного «теста облагаемости налогом» говорить преждевременно.

Мы считаем, что унифицированный текст преамбулы акцентируется именно на получении неналогообложения только через некоторые модели поведения, но неконкретность формулировок, определяющих такие модели поведения, может действительно повлечь проблемы в правоприменении.

Указанное снова возвращает к вопросу о том, что считать целью. Уже можно выделить позиции авторов, которые считают предотвращение уклонения от налогообложения целью (Люк де Бру), но и есть и позиция, где это считается не целью, а лишь условием достижения цели (И.А. Хаванова). По нашему мнению, цель должна отвечать на вопрос о том для чего принят договор, то есть что необходимо достичь. Достижение цели должно менять существующее до договора положение. На примере двойного неналогообложения это можно представить следующим образом: если двойное неналогообложение существовало до применения положений договора (например, по внутренним правилам двух государств) международный договор не может это исправить. Если двойного неналогообложения не было изначально, то это и не могло быть целью принятия договора, тем более в свете позиции, что международный договор не может создавать самостоятельных налоговых обязательств. Таким образом, если двойное неналогообложение произошло в результате применения международного договора, то применение антиуклонительного положения по его устранению не является целью, а выступает лишь средством для исправления «неправильного» применения договора, которое возникает в процессе достижения его цели.

Отношение судов к доводам сторон, основывающихся на преамбуле (на примере закрепленной цели «предотвращение уклонения от уплаты налогов»)

По нашему мнению, существующая судебная практика еще не готова ответить на вопросы об иерархии и содержаниях целей. Стоит заметить, что те известные судебные дела, в которых возникали доводы сторон, основывающиеся на содержании преамбул, не демонстрируют широкой вариативности содержания доводов.

Например, Люком де Бру проводился анализ судебных актов из которых следовало, что посредством обращения к такой цели международного налогового договора как «предотвращение уклонения от уплаты налогов» предпринимались попытки расширить обычное значение слов, используемых в договоре. Однако в описанных им случаях, суды не усматривали такой возможности, поддерживая исключительно подход буквального толкования слов. Например, в судебных актах Налогового Суда Канады от 18.08.2006 и Федерального суда

апелляции Канады от 13.06.2007 в отношении *Mil Investments S.A. v. Her Majesty the Queen*, в частности, затрагивался вопрос о возможности сделать вывод о наличии «внутреннего противоуклонительного правила» в договоре, аргументируя закреплением в преамбуле договора цели предотвращения уклонения от уплаты налогов. Однако судьями было отмечено что, несмотря на расположение в преамбуле цели предотвращения уклонения от налогообложения, сам договор не включает в себя «подразумеваемое правило против злоупотреблений», а стороны по договору – Канада и Люксембург не включали явную ссылку на противоуклонительные положения, в связи, с чем договор должен толковаться буквально.

Люк де Бру делает вывод о том, что описанные им случаи демонстрируют, что суды не уделяют внимание преамбуле, а там где они ссылаются на нее, они все равно не наделяют ее юридической ценностью, придерживаясь мнения, что она лишь указывает на неопределенную политическую цель, которая едва ли отражается в основных положениях договора, а также бесполезна для определения целей положений договора, которыми якобы злоупотребляют. По его мнению, суды руководствовались, во-первых, статьей 31 Венской конвенции, которая требует буквального толкования, во-вторых, в преамбулах указывалось на «prevention of fiscal evasion» (которого не было в рассматриваемых случаях), а не «prevention of tax avoidance»; в-третьих, ни один из рассматриваемых договоров не содержал какого-либо уместного правила против уклонения, которое бы подтвердило цель предотвращения уклонения от уплаты налогов, закрепленной в преамбуле.

Во-первых, автору представляется недостаточно обоснованным такой подход судов с учетом того, что отрицание правового значения преамбулы не соответствует международной практике. Так, еще на конференции в Сан-Франциско 1945 г. комитет, разрабатывающий первую главу Устава ООН, принял резолюцию, позже одобренную пленумом, где указывалось, что преамбула Устава обладает такой же юридической силой, как и сами статьи.

Во-вторых, указанные Люком де Бру случаи судебной практики демонстрируют три момента. Так даже несмотря на прямое закрепление в преамбуле какой-либо цели, это не означает, что она будет в полной мере воспринята судами. При этом конкретные формулировки (расплывчатость формулировок) могут иметь значение: указание на «fiscal evasion» вместо «tax avoidance» при отсутствии установленного и признанного определения обоих явлений также не будет способствовать построению однозначного вывода об их наличии в рассматриваемом споре. Кроме того, из доводов судов об отсутствии закрепления в статьях договора конкретных антиуклонительных норм можно предположить, что именно неготовность судов оперировать преамбулярными положениями породила работу ОЭСР по встраиванию в договор «панциря» самостоятельных антиуклонительных норм, призванных защитить положения международного договора.

Преамбула и РРТ

Одной из таких норм стало «правило тестирования основной цели сделки (principal purpose test, далее – РРТ), которое также получило закрепление в Многосторонней конвенции и стало частью минимального стандарта.

Как отмечает И.А. Хаванова, «правило РРТ выстраивает юридическую связь между целями сделки налогоплательщика и объектом, и целями международного договора». Указанное правило закреплено в пункте 1 статьи 7 Многосторонней конвенции и звучит следующим образом (для простоты восприятия и анализа его рекомендуют представлять в виде двух частей):

1) *«Независимо от любых положений Налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция, льгота в соответствии с Налоговым соглашением, на которое распространяется настоящая Конвенция, не предоставляется в отношении вида дохода или капитала, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какой-либо структуры или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе,*

2) *если только не было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений Налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция».*

Таким образом, отказ в предоставлении льготы ставится в зависимость от целей сделки при проверке возможности отказа через цели соглашения. То есть предполагается, что даже если сделка преследовала исключительно цель получения льготы, но при отказе в предоставлении льготы произойдет нарушение целей соглашения, то такого отказа не должно будет произойти.

И на этот моменте (представим, что первая часть правила о наличии одной из основных целей сделки – налоговой была выполнена, а такие обстоятельства установлены) нам снова приходится возвращаться к вопросу о целях международного налогового договора. По нашему мнению, чтобы верно выполнить вторую часть правила нужно: 1) определить количество целей международного налогового договора применимого в рассматриваемом случае (при этом следует определиться, можно ли «пожертвовать» какой-либо целью), 2) затем определить точное содержание каждой такой цели (в текущем варианте Модельной конвенции даже текст преамбулы отличается неточностью и размытостью формулировок), чтобы иметь адекватную возможность сопоставить с ними объективные факты.

Без ответов на указанные вопросы о количестве целей, взаимодействии, а также об определенности их содержания верно выполнить вторую часть РРТ не представляется возможным, в любом случае, это связано с большими трудностями, которые практически свидетельствуют о слабой работоспособности РРТ (дисфункции) как самостоятельной анутиклонительной нормы.

Впрочем, возможно, что разработчиками действительно не закладывался такой точный и определенный процесс противодействия уклонения в отличие от, например, правил *Limitations of benefits*.

Например, Д. В. Блюм отмечает, что ни РРТ, ни унифицированный текст преамбулы не несут самостоятельного юридического значения, их роль ограничена, они лишь подчеркивают необходимость обращения к телеологическому (целевому) толкованию. По его мнению, они не предусматривают, какие правовые последствия наступят место при несоответствии установленным в них тестам. Они лишь устанавливают, что льгота не должна предоставляться, но не говорится о том, что происходит вместо этого. Может ли применяться другое положение договора (например, статья 11 вместо статьи 10 ОЭСР-МС после переквалификации процентов в дивиденды), или налогоплательщик будет подвергаться неразрешенному двойному налогообложению?

В этой связи нельзя не отметить довольно категоричную позицию Д.Шварца «Пока нельзя игнорировать новую преамбулу, ее реальное влияние на толкование подавляющего большинства положений договора, вероятно, будет ограниченным. ... Поверхностный подход к применению MLI к международным налоговым договорам, вероятно, вызовет споры, поскольку налоговые органы будут отказывать в применении льгот с или без ссылки на РРТ.

Если желательно другое распределение налоговых прав, то решением является четкое выражением как эти права должны быть распределены. Если требуется специальное правило толкования договоров об избежании двойного налогообложения, преамбула не подходит для этого».

По мнению Клэр (Сюэ) Пэн и Йозефа Шуха «актуальность преамбулы для при применении международного договора не следует переоценивать. ... преамбула функционирует как средство толкования благодаря своей контекстуальной и телеологической значимости для договора в целом...сама по себе не может обеспечить выполнение обязательств, поскольку она не является основным положением».

Таким образом, можно отметить, что зарубежные исследователи не готовы полностью игнорировать преамбулу, по-прежнему рассматривая ее как средство толкования, но их оценки в части ее значимости довольно осторожны. С другой стороны, включение нового текста преамбулы в минимальный стандарт Многосторонней конвенции свидетельствует о значимости и руководящей роли преамбулы для ее разработчиков.

Выводы

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сделать несколько выводов.

1) Функциональной ролью преамбулы международного налогового договора будет являться возможность обращения к ней для толкования положений международных налоговых договоров через закрепленные в ней цели, в связи с чем представляется важным ее содержание.

2) Содержание преамбулы российских международных налоговых договоров претерпело изменение в связи с распространением на них Международной конвенции.

3) Зарубежная судебная практика знает случаи обращения к преамбуле в качестве довода сторон. Суды негативны настроены к применению преамбулы, отмечают ее неконкретность, «широту формулировок», зависимость от других положений международного налогового договора.

4) Неудачность некоторых формулировок новой преамбулы позволяет формировать опасения по поводу введения «теста облагаемости налогом», выбранные формулировки могут порождать дополнительные ошибки правоприменения.

5) Преамбула продолжает правило РРТ, фактически является его неотъемлемой частью. Вместе с тем отсутствие ответов на вопрос о количестве целей международных налоговых договоров, их содержании и взаимодействии друг с другом, демонстрирует, что РРТ практически невозможно к применению.

6) Западные ученые (Д. Блум, Л. Бру, Клэр (Сюэ) Пэн, Д. Шварц, и Йозеф Шух) полагают, что формулировки преамбулы неконкретны, ее роль ограничена, она не имеет самостоятельного значения. Среди отечественных авторов к положениям преамбулы обращались только И.А. Хаванова и Б.Я. Брук.

Библиография

1. Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // «Закон», 2016, №5
2. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения // М.: Шаповалов Петров, 2017, с.733
3. Гидирим В.А. Применение Венской конвенции о праве международных договоров для толкования налоговых соглашений // Налоги. 2015. N 4. С. 24 - 31.
4. Лукашук И.И. Современное право международных договоров: в 2 т. М.: Волтерс Клувер, 2004. Т. 1: Заключение

- международных договоров. 672 с.
5. Хаванова И.А. Международные договоры России об избежании двойного налогообложения и особенности их толкования («Финансовое право», 2015, N 10) // СПС Консультант Плюс
 6. Michael Lang, Tax Treaty Entitlement. Series: Volume 11 in the WU Series. Date of publication: May 2019. ISBN: 978-90-8722-505-6, p.21
 7. Luc De Broe Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse [*] Issue: Bulletin for International Taxation, 2020 (Volume 74), No. 4/5 Published online: 29 March 2020
 8. Kysar, Rebecca M., Unraveling the Tax Treaty (July 15, 2019). Minnesota Law Review, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3420398> // дата обращения 18.06.2020
 9. Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 27. § 46.
 10. Daniel W. Blum Treaty shopping and prevention in a post-BEPS world: Part I // <https://www.internationaltaxreport.com/investment-and-indirect-taxes/treaty-shopping-and-prevention-in-a-post-beps-world-part-i-126400.htm> , дата обращения 16.06.2020
 11. Schwarz, The Impact of the New Preamble on the Interpretation of Old and New Treaties and on the Policy of Abuse Prevention, 74 Bull. Intl. Taxn. 4/5 (2020), Journal Articles & Papers (accessed 30 March 2020).

About the preamble of the double tax treaties

Mikhail S. Volkov

Master of law, Adviser to the state civil service 3rd class,
Postgraduate Student,
Institute of legislation and comparative law under the Government of the Russian Federation,
117218, 34, Bol'shaya Cheremushkinskaya str., Moscow, Russian Federation;
Adviser of the Department Management of transfer pricing,
Federal Tax Service of Russia,
127381, 23, Neglinnaya str., Moscow, Russian Federation;
e-mail: volkovms@bk.ru

Abstract

The author raises a topical question about the status of the preamble to an international tax treaty, which was previously only indirectly touched upon in the Russian science of international tax law. The author provides an overview of the role of the preamble in international law, examines the existing preambles in Russian double tax treaties, studies the history of changing the preamble in the models of OECD and the UN conventions. In addition, the author reviewed the content of the unified preamble proposed by the BEPS project, made conclusions about the existing problems, taking into account its wording. The author studied the relationship between the preamble of an international tax treaty and the “principle purpose test”.

A conclusion is drawn about the role of the preamble - that is the possibility of referring to preamble for the interpretation of the provisions of international tax treaties through the goals enshrined in it, in connection with which its content seems important. By the way, The content of the preamble to Russian double tax treaties has undergone changes due to the application of the MLI to them. Author made conclusion that the courts are negatively disposed towards the application of the preamble, note its ambiguity, "breadth of wording", dependence on other provisions of the international tax treaty.

Author think that failure of some of the wordings of the new preamble gives rise to concerns about the introduction of a "subject to tax test", the selected wording may give rise to additional

Mikhail S. Volkov

errors of law enforcement. The preamble continues the PPT, in fact, it is an integral part of it. At the same time, the lack of answers to the question about the number of purposes of international tax treaties, their content and interaction with each other demonstrates that PPT is practically impossible to use.

For citation

Volkov M.S. (2020) O preambule v mezhdunarodnykh nalogovykh dogovorakh [About the preamble of the double tax treaties]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 10 (7A), pp. 255-265. DOI: 10.34670/AR.2020.42.25.036

Keywords

Double tax treaty, preamble, interpretation of treaty, tax abuse, BEPS.

References

1. Brook B.Ya. Prevention of the misuse of benefits provided for by agreements (treaties, conventions) for the avoidance of double taxation: present and future // "Zakon", 2016, No. 5
2. Gidirim V.A. Fundamentals of international corporate taxation // М.: Shapovalov Petrov, 2017, p. 733
3. Gidirim V.A. Application of the Vienna Convention on the Law of Treaties for the Interpretation of Tax Agreements // Taxes. 2015. N 4.P. 24 - 31.
4. Lukashuk I.I. Modern law of international treaties: in 2 volumes. М.: Walters Kluver, 2004. Vol. 1: Conclusion of international treaties. 672 s.
5. Khavanova I.A. International treaties of Russia on the avoidance of double taxation and peculiarities of their interpretation ("Financial Law", 2015, N 10) // ATP Consultant Plus
6. Michael Lang, Tax Treaty Entitlement. Series: Volume 11 in the WU Series. Date of publication: May 2019. ISBN: 978-90-8722-505-6, p.21
7. Luc De Broe Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse [*] Issue: Bulletin for International Taxation, 2020 (Volume 74), No. 4/5 Published online: 29 March 2020
8. Kysar, Rebecca M., Unraveling the Tax Treaty (July 15, 2019). Minnesota Law Review, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3420398> // дата обращения 18.06.2020
9. Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 27. § 46.
10. Daniel W. Blum Treaty shopping and prevention in a post-BEPS world: Part I от 27.09.2017 // <https://www.internationaltaxreport.com/investment-and-indirect-taxes/treaty-shopping-and-prevention-in-a-post-beps-world-part-i-126400.htm>, дата обращения 16.06.2020
11. J. Schwarz, The Impact of the New Preamble on the Interpretation of Old and New Treaties and on the Policy of Abuse Prevention, 74 Bull. Intl. Taxn. 4/5 (2020), Journal Articles & Papers (accessed 30 March 2020).