

Секция «Юриспруденция»

**Ограничение злоупотребления международными налоговыми соглашениями как основная цель данных соглашений**

*Окороков Михаил Владимирович*

*Соискатель*

*Московская государственная академия водного транспорта, Юридический факультет, Москва, Россия  
E-mail: m-okorokov@mail.ru*

Вопрос о злоупотреблении международными соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее - международные налоговые соглашения) заслуживает пристального внимания, поскольку он, как и двойное (многократное) международное налогообложение, приводит к конфликту налоговых юрисдикций, наносит значительный урон финансовым интересам государства и подрывает стабильность внешнего сотрудничества.

Полностью устранить все способы неправомерного применения налоговых соглашений не всегда представляется возможным в силу того, что данные способы постоянно совершенствуются, кроме того иногда трудно определить, являются ли те или иные действия неправомерными. В связи с этим государству приходится модернизировать старые или устанавливать новые положения, направленные на ограничение злоупотребления, преимущественно путем заключения международных налоговых соглашений.

Комитет экспертов по международному налоговому сотрудничеству ООН в докладе указал, что неправомерное применение международного налогового соглашения означает «применение соглашения в противоречии заложенному в нём смыслу, задачам и целям» [2].

Используя различные схемы злоупотребления международными налоговыми соглашениями, лицо значительно сокращает налагаемое на него налоговое бремя. В большинстве случаев объектом подобных манипуляций становится налог на пассивный доход (дивиденды, проценты, роялти). С этой целью отдельные налогоплательщики регистрируют посредническую компанию в налоговой юрисдикции, с которой заключено выгодное международное налоговое соглашение. Такое использование международных налоговых соглашений называется «покупкой соглашений» или «налоговый шоппинг» /»treaty shopping».

К сожалению, в настоящее время как в российской, так и в зарубежной литературе отсутствует единообразие в трактовке термина «налоговый шоппинг». Как следует из комментариев к Модельной конвенции ОЭСР и комментариев к Типовой конвенции ООН, «налоговый шоппинг» является неправомерным действием, поскольку преимущества по международному налоговому договору переходят к резидентам иных стран, что не являлось целью данного соглашения.

В качестве другой формы злоупотребления международными налоговыми соглашениями можно выделить изменение резидентства (анг. change of residence), что даёт право на получение преимуществ международного налогового соглашения или внутреннего законодательства той страны, резидентом которой лицо становится. Путем изменения резидентства лицо может избежать уплаты некоторых налогов, например, налога на получение дохода от реализации доли участия в организации.

К прочим схемам можно отнести:

- распределение дохода в пользу зависимого лица, с целью освободить данный доход от высокого налогообложения;
- конвертация дивидендов в проценты;
- и иные способы злоупотребления международными налоговыми соглашениями.

В пункте 11 Комментариев к статье 1 модельной конвенции ОЭСР указано, что «данная ситуация привела к тому, что все большее количество стран-участниц стали предусматривать в налоговых соглашениях соответствующие положения для противодействия неправомерному применению налоговых соглашений и защиты своих национальных законов против уклонения от уплаты налогов» [1]

Из п. 7 комментариев к 1 статье Модельной конвенции ОЭСР следует, что целью заключения международных налоговых соглашений помимо устранения двойного налогообложения является предотвращение злоупотребления данными соглашениями. Таким образом, исходя из ст.31 Венской конвенции 1969 года о праве международных договоров преимущества международного налогового соглашения не могут быть предоставлены лицу, если основной целью заключаемых им сделок с другим лицом является исключительно получение налоговых преимуществ.

Разработка положений, направленных на ограничения злоупотребление международными налоговыми соглашениями, проводилась с 1920 г. параллельно с подготовкой и созданием первых модельных конвенций Лиги Наций. Действующие Модельные конвенции ОЭСР и ООН, а также комментарии к ним содержат целый ряд таких положений.

В первую очередь это введение с 1976 г. понятия «бенефициарного собственника», что способствует предотвращению «налогового шопинга» в отношении доходов. В целях борьбы с умышленным распределением дохода между зависимыми лицами установлена ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР, а также руководство о трансфертном ценообразовании. В пунктах 7-26 комментариев к ст. 1 Модельной конвенции ОЭСР содержится целый ряд рекомендуемых условий, для включения их в международные налоговые соглашения. А также иные положения, предусмотренные в статьях 6, 13, 15, 16, 17, 26 Модельной конвенции ОЭСР.

С учетом вышесказанного, представляется необходимым уделять больше внимание как теоретическим, так и практическим вопросам ограничения злоупотребления международными налоговыми соглашениями. В дальнейшем следует использовать данные ограничения, в том числе рекомендуемые ОЭСР и ООН, при заключении новых или пересмотре старых международных налоговых соглашений.

### **Литература**

1. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. 22 JULY 2010. P. 61-62
2. Treaty Abuse and Treaty Shopping. Economic and Social Council United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Second session. Geneva, 30 October–3 November 2006 P.5