
ФИНАНСОВОЕ ПРАВО И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

FINANCE LAW AND TAX LAW

УДК 347/73(476)

МНОГОСТОРОННЯЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОТ 7 ИЮНЯ 2017 г. И НОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ УКЛОНЕНИЯ И УХОДА ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В АСПЕКТЕ ИХ ПЕРСПЕКТИВНОГО ПРИМЕНЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

С. К. ЛЕЩЕНКО¹⁾

¹⁾Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь

Рассматриваются ключевые положения Многосторонней конвенции по имплементации мер противодействия *BEPS* в налоговых соглашениях от 7 июня 2017 г., посредством которой изменяются налоговые соглашения (конвенции) в отношении доходов и капитала в целях введения правовых механизмов противодействия уклонению и уходу от уплаты налогов. Изучена история ее разработки. Проанализированы последствия возможного присоединения Республики Беларусь к данной конвенции и реализации иных рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития, направленных на противодействие размыванию налоговой базы. Охарактеризован минимальный стандарт документа, в том числе цель договора и общее правило против уклонения от уплаты налогов, рассмотрены некоторые из ее факультативных положений. Приводится порядок уведомления депозитария об изменяемых двусторонних соглашениях, обсуждаются иные процедурные вопросы.

Ключевые слова: налог; соглашения об избежании двойного налогообложения; принцип однократного налогообложения; международное налогообложение; общее правило против ухода от налогов; размывание налоговой базы и увеличение прибыли; Многосторонняя конвенция по имплементации мер противодействия *BEPS* в налоговых соглашениях; уклонение от уплаты налогов; «трети шопинг»; ограничение применения налоговых льгот по соглашению; минимальный стандарт Многосторонней конвенции по имплементации мер противодействия *BEPS*; Организация экономического сотрудничества и развития.

Образец цитирования:

Лещенко С. К. Многосторонняя налоговая конвенция от 7 июня 2017 г. и новые механизмы предотвращения уклонения и ухода от уплаты налогов в аспекте их перспективного применения в Республике Беларусь // Журн. Белорус. гос. ун-та. Право. 2017. № 3. С. 60–74.

For citation:

Leshchanka S. K. Multilateral Tax Convention as of 7 June 2017 and new mechanisms to combat tax evasion and avoidance in the aspect of their prospective application in the Republic of Belarus. *J. Belarus. State Univ. Law.* 2017. No. 3. P. 60–74 (in Russ.).

Автор:

Снежана Константиновна Лещенко – кандидат юридических наук, доцент; доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета.

Author:

Snezhana K. Leshchanka, PhD (law), docent; associate professor at the department of financial law and legal regulation of economic activity, faculty of law.
leshchenk@bsu.by

MULTILATERAL TAX CONVENTION AS OF 7 JUNE 2017 AND NEW MECHANISMS TO COMBAT TAX EVASION AND AVOIDANCE IN THE ASPECT OF THEIR PROSPECTIVE APPLICATION IN THE REPUBLIC OF BELARUS

S. K. LESHCHANKA^a

^aBelarusian State University, 4 Niezaliežnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

The article examines key provisions of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, signed on 7 June 2017, which makes amendments to bilateral tax treaties (conventions) in order to introduce legal mechanisms to combat tax evasion and avoidance. It studies history of the Multilateral Convention. There is analysis of consequences of implementation of the Multilateral Convention by the Republic of Belarus; study of Organization for Economic Cooperation and Development recommendations aimed at combating Base erosion and profit shifting and other forms of tax evasion and tax avoidance. The bilateral tax agreements of the Republic of Belarus have been analyzed with a view to their possible modification upon the accession of the Republic of Belarus to the Multilateral Convention. The minimum standard of the Convention is characterized, including the purpose of the treaty and the General anti-avoidance rule; some of the optional provisions are examined together with the procedure for notifying the depositary on the amended bilateral agreements and other related issues.

Key words: Tax; Double Taxation Treaties; single tax principle; international taxation; General anti-avoidance rule; prevention of Base erosion and profit shifting (BEPS); Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS; tax evasion; treaty shopping; principal purpose test; limitation of benefits; the minimum standard of the Multilateral Instrument; Organization for Economic Cooperation and Development.

Введение

В июне 2017 г. в Париже представителями 67 государств¹ в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов в международных отношениях была подписана Многосторонняя конвенция по имплементации мер противодействия BEPS в налоговых соглашениях (англ. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*) (далее – Многосторонняя конвенция). В научных источниках она чаще именуется *Multilateral Instrument (MLI)* – Многосторонний инструмент [1].

Многосторонняя конвенция положила начало новому этапу в развитии международных налоговых отношений, поскольку нацелена на объединение усилий десятками государств в сфере борьбы с уклонением от уплаты налогов. По данным Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), потери от этого негативного явления в мире составляют 4–10 % поступлений от налога на прибыль, или от 100 до 240 млрд долл. США ежегодно [2, р. 2]. Конвенция изменяет действующие двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения, основанные на модельных налоговых конвенциях в отношении доходов и капитала ОЭСР, ООН и США (далее – МНК)², и реализует меры, направленные на предотвращение раз-

мывания налоговой базы и увеличения прибыли (англ. *base erosion and profit shifting* – BEPS).

Историческая справка. В июле 2013 г. Комитетом по финансовым вопросам ОЭСР был подготовлен и представлен «Большой двадцатке» (G20) План противодействия BEPS [3], что явилось результатом многолетней работы ОЭСР в сфере борьбы с ненадлежащей налоговой практикой в глобальном масштабе, начавшейся более 15 лет назад с подготовки доклада «Недобросовестная налоговая конкуренция: формирующаяся глобальная проблема» [4]. План представлял собой документ, содержащий комплекс мер по устранению пробелов и коллизий налогового законодательства, позволяющих скрывать полученную прибыль или перемещать ее в юрисдикции, где реальная деятельность осуществляется в незначительном объеме или вовсе не осуществляется, а налоги являются низкими. Он был основан на принципах согласованности и прозрачности международного налогообложения, нацелен на фундаментальные изменения международных налоговых стандартов и устанавливал сроки реализации предложенных мер. План был одобрен лидерами G20 в сентябре 2013 г. на саммите в Санкт-Петербурге [5]. В 2015 г., всего через два года работы

¹Количество юрисдикций составляет 68, поскольку Китайская Народная Республика подписала конвенцию за Гонконг.

²В настоящей работе в качестве синонимов для обозначения международных межправительственных налоговых соглашений в отношении доходов и капитала, заключенных на основе модельных (типовых) конвенций ОЭСР, ООН и США, используются понятия «налоговые соглашения в отношении доходов и капитала», «соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения», «налоговые договоры».

представителей государств – членов ОЭСР и G20, был утвержден заключительный комплекс мероприятий по противодействию *BEPS* – многотомный документ финальных отчетов по каждому из 15 действий данного плана для решения проблем, обусловленных размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения [6].

С этого момента в разработку мер, направленных на противодействие *BEPS*, были вовлечены не только государства – члены ОЭСР, но и множество других стран, как развитых, так и развивающихся, работа которых осуществлялась в рамках Объединенной структуры по *BEPS* (англ. *Inclusive Framework on BEPS*) [7]. Общее количество заинтересованных государств превысило 100 [8]. Как указывает Л. В. Полежарова, противодействие *BEPS* повлечет за собой реформирование в среднесрочной перспективе международной и локальных налоговых систем по 15 направлениям, создающее, по сути, наднациональное налоговое регулирование [9, с. 328].

Республика Беларусь не вошла в число стран, участвовавших в разработке мероприятий по противодействию *BEPS*. Тем не менее в условиях постоянного расширения международного экономического сотрудничества вступление в силу Многосторонней конвенции косвенно затронет интересы многих белорусских налоговых резидентов, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность. В связи с этим целесообразно участие компетентных органов Республики Беларусь в детальной оценке Многосторонней конвенции, анализе позитивных и негативных последствий присоединения к ней, а также в определении возможных последствий корректировки национального налогового законодательства в случае принятия рекомендаций ОЭСР, направленных на недопущение размывания налоговой базы и иных форм уклонения от уплаты налогов.

Механизмы противодействия *BEPS* могут быть реализованы посредством осуществления совокупности следующих действий: 1) внесения изменений и дополнений в национальное налоговое законодательство; 2) непосредственного применения данных механизмов в связи с отражением в актах мягкого права, таких как Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию [10]; 3) изменения двусторонних налоговых соглашений в результате вступления в силу *MLI*.

Многостороннюю конвенцию начали разрабатывать после обнародования в сентябре 2014 г. Промежуточного доклада по 15-му мероприятию противодействия *BEPS* [11], в котором была обозначена необходимость изменения двусторонних налоговых соглашений. На основе данного документа Комитетом по финансовым вопросам ОЭСР в фев-

рале 2015 г. был утвержден мандат [12], определяющий ключевые элементы для успешной разработки Многосторонней конвенции, в том числе: цель и сферу ее действия; порядок участия в работе по ее подготовке; орган, ответственный за подготовку; правила и процедуры работ, а также их финансирование. С одобрения министров финансов G20 и руководителей центральных банков этих стран была сформирована группа *ad hoc* в целях разработки *MLI*, открытая для участия всех заинтересованных государств [13].

В ноябре 2016 г. группа *ad hoc* приняла текст Многосторонней конвенции [1] и Пояснительную записку к ней, содержащую комментарии к каждой из ее статей, общий анализ ее положений и структуры [2].

После подписания *MLI* 7 июня 2017 г. наступил период прохождения внутригосударственных процедур, посредством которых стороны выражают согласие на обязательность для них данного международного договора. Вступление Многосторонней конвенции в силу ожидается в 2018 г., по истечении трех месяцев после получения депозитарием (ОЭСР) документов о ратификации или аналогичных инструментов от первых пяти государств. Конвенция открыта для подписания любыми государствами.

Сфера действия *MLI*. При подписании Многосторонней конвенции каждое из государств приводит перечень двусторонних налоговых соглашений, которые будут охватываться ею, с указанием их полных наименований, даты подписания и вступления в силу. Двустороннее налоговое соглашение только в том случае будет включено в сферу действия *MLI*, если оба государства, являющиеся его участниками, обозначат данный документ в своих перечнях. В противном случае действующее двустороннее соглашение изменению не подлежит.

По состоянию на сентябрь 2017 г. Многостороннюю конвенцию подписали 71 государство, число двусторонних налоговых соглашений, охватываемых ею, превысило 1100. При этом более чем 20 стран в соответствующих перечнях назвали двусторонние налоговые соглашения с Республикой Беларусь. Такие соглашения упоминают Армения (соглашение от 19 июля 2000 г. и протокол к нему от 19 мая 2016 г.), Бельгия (соглашение от 7 марта 1995 г.), Болгария (соглашение от 9 декабря 1996 г.), Великобритания (конвенция с СССР от 31 июля 1985 г.), Египет (соглашение от 16 июня 1998 г.), Израиль (конвенция от 11 апреля 2000 г.), Индия (соглашение с СССР от 20 ноября 1988 г. и изменяющий его протокол от 3 июня 2015 г.)¹, Ирландия (конвенция от 3 ноября 2009 г.), Кипр (соглашение от 29 мая 1998 г.), Китай (соглашение от 17 января 1995 г. и соглашение с Гон-

¹Очевидно, соглашение от 20 ноября 1988 г. указано Индией в Перечне оговорок и нотификаций ошибочно. Оно фактически утратило силу 17 июля 1998 г.; действуют соглашение от 27 сентября 1997 г. и изменяющий его протокол от 3 июня 2015 г.

конгом от 16 января 2017 г.), Литва (конвенция от 18 июля 1995 г.), Нидерланды (конвенция от 26 марта 1996 г.), Пакистан (конвенция от 23 июля 2004 г.), Польша (соглашение от 18 ноября 1992 г.), Румыния (конвенция от 22 июля 1997 г.), Сербия (конвенция от 30 января 1998 г.), Словакия (соглашение от 12 июля 1999 г.), Словения (конвенция от 6 октября 2010 г.), Турция (соглашение от 24 июля 1996 г.), Финляндия (соглашение от 18 декабря 2007 г.), Хорватия (соглашение от 11 июня 2003 г.), Чехия (соглашение от 14 октября 1996 г. и протокол к нему от 11 августа 2010 г.), Швеция (конвенция от 10 марта 1994 г.), ЮАР (соглашение от 18 сентября 2002 г.). Следовательно, если в будущем Республика Беларусь присоединится к Многосторонней конвенции и назовет одно из вышеперечисленных соглашений в списке охватываемых ею, конвенция будет распространять свое действие на такое соглашение.

Возможна и обратная ситуация. Например, Австрия в перечне охватываемых *MLI* соглашений указала налоговые соглашения, заключенные с 38 юрисдикциями [14], но Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16 мая 2001 г. и протокол к нему от 24 ноября 2014 г. не упомянула. Следовательно, даже если Республика Беларусь при подписании Многосторонней конвенции назовет договор с Австрией от 16 мая 2001 г. в числе соглашений, охватываемых ею, действие конвенции распространяться на него не будет. Для того чтобы это произошло, Австрия должна расширить перечень соглашений, охватываемых *MLI*, включив в него налоговое соглашение с Республикой Беларусь.

Аналогичный механизм действует в отношении отдельных статей Многосторонней конвенции: для реализации ее конкретной нормы необходимо выраженное согласие обоих участников двустороннего налогового соглашения.

Ориентироваться в вопросе о подписантах и сторонах *MLI* помогает опубликованная на официальном сайте ОЭСР информация, которая постоянно обновляется [15], а также база данных соответствия (англ. *MLI matching database*) [16], позволяющая сравнить позиции двух государств при подписании конвенции и определить те положения, которые применимы для двух сторон. Кроме того, ОЭСР разработала документ, содержащий пошаговую инструкцию по реализации норм Многосторонней конвенции [17], следуя которой можно определить действие ее отдельных положений в конкретных отношениях.

1-й шаг: вступление в силу *MLI*. Вступила ли Многосторонняя конвенция в силу в отношении обоих государств (юрисдикций), являющихся сторонами соглашения об избежании двойного налогообложения?

2-й шаг: охватываемые соглашения. Упомянули ли оба государства соответствующее двустороннее соглашение в числе охватываемых *MLI*? Является ли конкретное соглашение действующим?

Положительные ответы на поставленные вопросы дают возможность перейти к следующему шагу.

3-й шаг: оговорки и альтернативные положения. Имеются ли оговорки к отдельным нормам *MLI*? (Если имеются, то соответствующие положения *MLI* неприменимы, действуют нормы ранее заключенных двусторонних налоговых договоров.) Избрали ли оба государства одни и те же альтернативные положения? (Если да, то эти положения *MLI* могут применяться к обоим государствам. Ответ *нет* означает, что *MLI* не применяется, действуют нормы ранее заключенных двусторонних налоговых договоров.)

4-й шаг: уведомления об изменении существующих положений Многосторонней конвенции. Оба государства уведомляют депозитарий о том, что новая норма *MLI* изменяет конкретную норму двустороннего соглашения (либо заменяет ее, либо восполняет существующий пробел). Если два государства выполнили это условие, то соответствующая норма *MLI* применяется. В противном случае действуют нормы двусторонних налоговых соглашений.

5-й шаг: определение начала действия отдельных положений *MLI*. Если вступившая в силу конвенция распространяет свое действие на налоги, взимаемые у источника выплаты дохода, ее нормы применяются с 1 января года, следующего за годом, в котором она вступила в силу для обеих сторон. Применительно к иным налогам, охватываемым двусторонними соглашениями, – по истечении шести месяцев с момента окончания года вступления в силу *MLI* для обеих сторон и в отношении налоговых периодов, начинающихся после указанного шестимесячного срока.

Учитывая сложность проанализированных выше норм, с целью облегчить применение положений *MLI* подготовлена и размещена на ресурсе *oe.cd/mli* интерактивная блок-схема (англ. *flowchart on the application of MLI provisions*) [18], наглядно разъясняющая условия и порядок действия каждой из статей конвенции.

Структура *MLI* и ее особенности. Многосторонняя конвенция охватывает следующие механизмы противодействия *BEPS*:

- меры по нейтрализации гибридных структур (действие 2-е) [19];
- меры, направленные на недопущение злоупотребления налоговыми соглашениями (действие 6-е) [20];
- уточнение определения постоянного представительства (действие 7-е) [21];
- совершенствование процедуры взаимного соглашения и арбитраж (действие 14-е) [22].

Действие 15-е всецело посвящено Многосторонней конвенции и носит название «Разработка многостороннего инструмента» [23].

Многосторонняя конвенция включает в себя 39 статей, разделенных на семь частей. Часть I («Область применения и интерпретация терминов»), объединяющая ст. 1 и 2, последовательно определяет субъектную и объектную сферы действия конвенции. Учитывая, что потенциально конвенция может охватывать все действующие соглашения об избежании двойного налогообложения, которых в мире насчитывается более 3000, область ее применения определена максимально широко. Это «действующие налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении доходов независимо от того, охватываются ими другие налоги или нет, заключенные между двумя или более сторонами и (или) юрисдикциями или территориями, являющимися участниками соглашений»¹. При этом каждое государство при подписании конвенции перечисляет те договоры, в отношении которых она может применяться. Это необходимо для придания *MLI* достаточной гибкости в целях учета позиций тех государств, которые не намерены изменять действующие двусторонние договоры, в частности по причине закрепления в них более эффективных механизмов по противодействию уходу от уплаты налогов.

Часть II («Гибридные структуры») определяет порядок налогообложения таких субъектов, как транспарентные лица (ст. 3), лица с двойным резидентством (ст. 4), а также регламентирует применение методов устранения двойного налогообложения (ст. 5).

Часть III («Злоупотребление договором») содержит норму «Цель налогового соглашения» (ст. 6). Эта норма, в отличие от большинства других, обязательна для всех сторон *MLI*. Она дополняет преамбулу налоговых соглашений и выражает намерение договаривающихся сторон устранить двойное налогообложение без создания возможностей для необложения налогом, уклонения от налогообложения или его избежания.

Еще одна обязательная норма *MLI* содержится в ст. 7. Государствам предоставляется возможность выбора одного из трех ее вариантов:

- общее правило против ухода от налогов (англ. *principal purpose test – PPT*);
- детализированная норма, вводящая ограничение на применение налоговых льгот по соглашению (англ. *limitation on benefits – LOB*);
- комбинированный подход с использованием (i) упрощенной *LOB* (англ. *simplified LOB – SLOB*) или детализированной *LOB* и (ii) *PPT*.

Указанные меры будут детально рассмотрены ниже. Наличие опций обусловлено спецификой многостороннего договора, в противном случае

достичь согласия между большим количеством сторон было бы сложно.

Кроме того, в части III *MLI* содержатся статьи, определяющие особенности налогообложения дивидендов (ст. 8), доходов в виде прироста стоимости имущества от отчуждения акций или облигаций юридических лиц, получающих доходы в основном от недвижимого имущества (ст. 9) и др.

Часть IV *MLI* («Избежание создания постоянного представительства») в ст. 12–15 содержит характеристику механизмов, используемых для осуществления деятельности в иностранном государстве таким образом, чтобы экономическая активность не рассматривалась как постоянное представительство для целей налогообложения (искусственное применение соответствующих стратегий, таких как деятельность комиссионера, разделение контрактов и др.).

В следующих частях *MLI* отражены механизмы, созданные для улучшения разрешения споров (процедура взаимного соглашения, взаимные корректировки налоговой базы), и арбитраж.

Часть VII Многосторонней конвенции содержит заключительные положения, важнейшей составляющей которых является исчерпывающий перечень оговорок сторон *MLI*, а также вопросы о вступлении в силу и начале действия отдельных положений конвенции.

Рассмотрим основные особенности Многосторонней конвенции. Ее главное преимущество можно выразить формулой «одни переговоры, одно подписание, одна ратификация», сформулированной ОЭСР в Юридической записке о действии *MLI* в соответствии с международным публичным правом [24]. Вместо двусторонних переговоров по согласованию положений тысяч налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения и прохождения многочисленных внутригосударственных процедур предлагаются одномоментное подписание договора и одна внутригосударственная процедура для каждой из сторон в целях выражения согласия на обязательность для нее Многосторонней конвенции, что позволит провести модификацию сразу всех действующих налоговых соглашений определенного государства. В налоговой сфере многосторонние договоры такого типа не заключались, но аналогичный механизм уже применялся в иных областях. Например, в 2003 г. было заключено Соглашение об экстрадиции между Европейским союзом и Соединенными Штатами Америки, которое вносило изменения в положения существующих двусторонних соглашений об экстрадиции между различными государствами – членами ЕС и США [25].

Не останавливаясь детально на публично-правовых аспектах, отметим, что положения *MLI* при-

¹Здесь и далее перевод наш. – С. Л.

меняются вследствие реализации принципа *lex posterior derogat legi priori*, закрепленного ст. 30 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 г. Двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения не прекращают и не приостанавливают своего действия, они применяются с учетом положений ст. 30 (3) Венской конвенции: если все участники предыдущего договора являются также участниками последующего договора, но действие предыдущего договора не прекращено или не приостановлено в соответствии со ст. 59, предыдущий договор применяется только в той мере, в какой его положения совместимы с положениями последующего договора. Действующие соглашения об избежании двойного налогообложения модифицируются посредством замены отдельных правовых норм новыми, дополнения их новыми положениями или введения новых, ранее не применявшихся правовых предписаний.

Особенностью анализируемой Многосторонней конвенции является то, что она не содержит указаний на номера статей модифицируемых соглашений об избежании двойного налогообложения, поскольку нумерация в соглашениях различается. При этом, однако, дается описание норм, позволяющее точно идентифицировать статьи двусторонних соглашений. Конвенция предоставляет сторонам право делать оговорки и содержит закрытый перечень таких оговорок. Если об определенном положении сделана оговорка, оно не будет применяться в отношениях сделавшей его стороны со всеми другими сторонами конвенции. Ряд статей *MLI* содержат альтернативные нормы, которые позволяют выбрать наиболее приемлемый вариант из предложенных в зависимости от приоритетов налоговой политики конкретной юрисдикции, что свидетельствует о гибкости конвенции.

Некоторые формулировки Многосторонней конвенции требуют пояснения. В отношении названий двусторонних налоговых договоров, которые обычно именуются либо «соглашение», либо «конвенция», *MLI* закрепляет более широкий термин – «соглашение». Таким образом, все двусторонние налоговые договоры охватываются *MLI* независимо от их названия. Вместо понятия «налоги на доходы и капитал» используется понятие «налоги, охватываемые соглашением» в целях распространения действия норм *MLI* на договоры, регламентирующие не только указанные, но и другие налоги: на недвижимость, прирост стоимости имущества и т. п. Вместо термина «договаривающееся государство» конвенция применяет понятие «договаривающаяся юрисдикция», чтобы отразить, что посредством нее возможно внесение изменений не только в налоговые соглашения, заключенные между двумя государствами, но и в соглашения с участием иных юрисдикций, например Гонконга, островов Джерси, Мэн и др.

Минимальный стандарт *MLI*. Все участники Многосторонней конвенции должны выполнить минимальный стандарт, заключающийся в выборе обязательных для исполнения положений *MLI*. Он основан на реализации 6-го и 14-го мероприятий по противодействию *BEPS* и содержит меры, направленные на недопущение злоупотребления налоговыми соглашениями и совершенствование процедур взаимного соглашения. Минимальный стандарт объединяет три обязательных для сторон *MLI* требования:

- 1) указание в преамбуле на цель договора;
- 2) введение нормы *PPT*, *LOB* или их комбинации согласно ст. 6 и 7 *MLI*;
- 3) введение нормы о процедуре взаимного согласия в соответствии со ст. 16 *MLI*.

В первую очередь охарактеризуем **третье требование минимального стандарта**, поскольку оно незначительно отличается по содержанию от положений, закрепленных в действующих для Республики Беларусь соглашениях об избежании двойного налогообложения, основанных на МНК ОЭСР в редакции 2014 г. [26, ст. 25; 27, ст. 25]. Это требование включает в себя триаду условий:

- указание в договоре на право лица обратиться в компетентный орган любой договаривающейся стороны, если лицо считает, что действия одной или обеих сторон приведут его к налогообложению без учета положений соглашения;
- отражение срока для представления заявления (три года с даты уведомления о действиях, приводящих к налогообложению);
- указание на отсутствие временных ограничений по выполнению достигнутой договоренности.

Основное отличие, вносимое ст. 16 *MLI*, состоит в том, что заинтересованное лицо может обращаться в компетентный орган любой договаривающейся стороны, а не только в орган государства, в котором лицо является резидентом. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 16 января 2017 г. (далее – Соглашение с Гонконгом от 16 января 2017 г.) полностью воспроизводит положение ст. 16 *MLI* в ст. 24 [28].

Первое требование минимального стандарта закреплено в п. 1 ст. 6 *MLI*. Оно состоит во включении в налоговые соглашения четкого заявления о том, что общее намерение договаривающихся сторон направлено на устранение двойного налогообложения без создания возможностей снижения налогов путем уклонения или ухода от их уплаты. Преамбула двустороннего налогового соглашения дополняется положением следующего содержания: «...намереваясь устранить двойное налогообло-

жение в отношении налогов, охватываемых настоящим соглашением, не создавая при этом возможностей для исключения или снижения налогообложения путем уклонения или ухода от уплаты налогов (в том числе посредством реализации договоренностей, направленных на недобросовестное использование преимуществ настоящего Соглашения резидентами третьих юрисдикций)»¹.

Данное положение направлено на противодействие всем формам уклонения и ухода от уплаты налогов, и прежде всего «трети шопингу» (от англ. *treaty shopping*). Этот термин не имеет прямого перевода на русский язык [29, с. 134]. Под ним понимается получение налоговых преимуществ и льгот, предусмотренных двусторонним налоговым договором, налоговым резидентом третьего государства, на которое такой договор не распространяется. Налоговый резидент третьего государства формально создает организацию в государстве, являющемся стороной действующего двустороннего налогового договора, и стремится воспользоваться льготами, которые на резидентов третьих стран не рассчитаны. Например, дивиденды выплачиваются не напрямую получателю, а изначально посреднику, «транзитной компании», и затем – конечному получателю, что позволяет избежать налогообложения или существенно снизить налог у источника их выплаты. Негативными последствиями «трети шопинга» являются уменьшение поступления налогов в бюджет и ухудшение договорных позиций стран, имеющих налоговые соглашения, при заключении новых договоров [30, с. 480].

Включение в преамбулу налогового договора разъяснения о том, что государства намерены не только устранить двойное налогообложение, но и предотвратить уклонение, уход от уплаты налогов, имеет важное значение, поскольку при толковании положений соглашения в соответствии со ст. 31 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 г. необходимо учитывать цели заключения договора. Договор должен толковаться добросовестно, исходя из обычного значения, которое следует придавать его терминам в их контексте, а также в свете объекта и целей договора.

Анализируемая норма Многосторонней конвенции отражает принцип однократного налогообложения (англ. *single tax principle*), заключающийся в одновременном предотвращении двойного налогообложения и двойного необложения налогом [31, р. 7]. Современная концепция противодействия уходу от уплаты налогов основывается на том, что во всех налоговых соглашениях должно быть предусмотрено обложение дохода налогом по крайней мере один раз в одном из договаривающихся госу-

дарств. Таким образом, если государство, являющееся источником выплаты дохода, отказывается от налогообложения определенных видов дохода, ожидается, что в государстве резидентства плательщика этот доход будет подлежать налогообложению. В противном случае соглашение становится инструментом не только для избежания двойного налогообложения, но и для избежания любого налогообложения [31, р. 8].

Как реализуется принцип однократного налогообложения? Его следует рассматривать с двух позиций: с позиции государства, в котором плательщик налога является резидентом, и с позиции государства – источника дохода. В юрисдикции резидентства налогоплательщика облагается доход (активный или пассивный), который не подлежал налогообложению в государстве-источнике. В последнем государстве взимается налог вследствие применения преимущественного права государства-источника перед государством резидентства удерживать налог с выплаченного дохода (права первого из государств превалируют, поскольку доход возникает из источника в его пределах и государство резидентства не может воспрепятствовать налогообложению такого дохода; фактически это правило распространяется на все действующие соглашения, основанные на МНК ОЭСР). Для государства, являющегося источником выплаты дохода, реализация принципа однократного налогообложения состоит в выполнении следующего правила: налог, удерживаемый при выплате дохода, не уменьшается, пока нет уверенности в том, что в государстве резидентства осуществляется налогообложение пассивного дохода.

Меры по противодействию *BEPS* недвусмысленно базируются на применении принципа однократного налогообложения как минимум в контексте двусторонних налоговых соглашений [31, р. 7].

Норма п. 1 ст. 6 *MLI*, закрепляющая цель соглашения об избежании двойного налогообложения, либо *заменяет* присутствующую в соглашении преамбулу, либо *дополняет* его новой. Дополнение производится в случае отсутствия преамбулы в двустороннем соглашении или при наличии преамбулы, не указывающей цели устранения двойного налогообложения. Замена осуществляется в остальных случаях.

Каждая из сторон обязана, согласно п. 5 ст. 6 *MLI*, уведомить депозитарий о том, содержат ли соглашения, охватываемые *MLI*, в своих преамбулах указание на цель устранения двойного налогообложения. Если такие положения в преамбулах соглашений имеются, то независимо от того, указаны ли в дополнение к ним цели предотвращения укло-

¹Текст Многосторонней конвенции и Пояснительной записки к нему от 24 ноября 2016 г. принят на двух языках – английском и французском. Имеются переводы на немецкий, итальянский, испанский и арабский языки. ОЭСР планирует подготовить переводы на русский язык, а также шведский, греческий и датский к концу 2017 г.

нения от уплаты налогов и (или) ухода от налогов, норма п. 1 ст. 6 *MLI* будет полностью заменять преамбулу действующего соглашения. Исключения составляют случаи, когда сторона, в соответствии с п. 4 ст. 6 *MLI*, оговаривает за собой право вовсе не применять п. 1 ст. 6 к налоговым соглашениям, что возможно, если соглашение содержит в преамбуле норму, аналогичную п. 1 ст. 6 *MLI*, либо норму, более широкую по содержанию.

Уведомление о наличии изменяемых норм производится в следующем порядке. Сторона, согласно ст. 28 (7) и ст. 29 (4) *MLI*, составляет документ, содержащий перечень оговорок и уведомлений на момент подписания конвенции. В разделе «Уведомление о действующей формулировке преамбулы в перечисленных соглашениях» названного документа в виде таблицы приводятся названия государств и тексты преамбул, изменяемых в соответствии с п. 1 ст. 6 *MLI*. Отдельно указывается, что в этот список не включены налоговые соглашения, подпадающие под действие оговорки согласно п. 4 ст. 6 (т. е. содержащие преамбулы, не подлежащие изменению).

Несмотря на то что п. 1 ст. 6 *MLI* относится к обязательному стандарту, сторонам предоставлено право дополнительно отразить в тексте преамбулы их желание развивать экономические отношения и укреплять сотрудничество в налоговых вопросах, дополнив ее предложением следующего содержания: «...желая продолжать развивать экономические отношения и укреплять сотрудничество в налоговых вопросах». Те стороны, которые приняли решение дополнить преамбулы соглашений названным положением, должны в разделе «Уведомление о выборе факультативных условий» отметить, что применяется п. 3 ст. 6 *MLI*, и указать, в отношении каких государств это положение будет применяться, приведя соответствующий список.

Анализ действующих двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, стороной которых является Республика Беларусь, показал, что в преамбулах только двух из них имеются нормы, указывающие в качестве цели договора реализацию принципа однократного налогообложения. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Армения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество от 19 июля 2000 г. содержит в преамбуле норму, схожую по значению со ст. 6 *MLI*, но более узкую по содержанию: в качестве целей указаны избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов, но не упоминается обход налогов (*tax avoidance*) [32]. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения

и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 16 января 2017 г. полностью воспроизводит положение ст. 6 *MLI* [28]. В преамбуле отмечается: «Правительство Республики Беларусь и Правительство Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики, желая в дальнейшем развивать экономические взаимоотношения и укреплять сотрудничество в налоговой области, намереваясь устранить двойное налогообложение в отношении налогов на доходы и капитал, не создавая при этом возможностей для исключения или снижения налогообложения путем уклонения от уплаты налогов или их избежания (в том числе посредством реализации договоренностей, направленных на недобросовестное использование преимуществ настоящего Соглашения резидентами третьих сторон), согласились о нижеследующем...» [28].

Таким образом, если Республика Беларусь выразит намерение присоединиться к Многосторонней конвенции, то применительно к ст. 6, являющейся обязательной для всех сторон, нужно будет указать все действующие соглашения об избежании двойного налогообложения из числа охватываемых конвенцией. Исключение, согласно п. 4 ст. 6, может быть предусмотрено только для одного соглашения – с Гонконгом. Упомянутое выше соглашение с Арменией не может быть в числе тех, по которым сторона, в соответствии с п. 4 ст. 6 *MLI*, оговаривает за собой право не применять п. 1 ст. 6, поскольку соглашение содержит в преамбуле норму, не аналогичную п. 1 ст. 6 *MLI*, а более узкую по содержанию.

При оценке действующих соглашений об избежании двойного налогообложения необходимо исходить из как можно более точного перевода используемых терминов. Так, в Соглашении с Гонконгом от 16 января 2017 г. текст преамбулы на английском языке [33] дословно повторяет норму, содержащуюся в ст. 6 *MLI*. На русском языке фраза *through tax evasion or avoidance* звучит так: «путем уклонения от уплаты налогов или их избежания». Отметим, что *tax evasion* (уклонение от уплаты налогов) представляет собой противоправную деятельность [34, с. 60], а *tax avoidance* может осуществляться без прямого нарушения требований законодательства, но противоречить его целям [35, р. 35]. На наш взгляд, *tax avoidance* лучше переводить именно как уход от уплаты налогов, а не «избежание налогов» в целях разграничения позитивного поведения налогоплательщика, выражаемого термином «избежание» (например, избежание двойного налогообложения), и порицаемых действий, направленных на необоснованное получение налоговых преимуществ, к которым относится уход от налогов.

Проблемы с переводом термина *tax avoidance* имеются и во французском языке. Для предотвращения путаницы в терминологии официальный комментарий к *MLI* предлагает включать в согла-

шения, заключенные на французском языке, сноску с разъяснением о том, что некоторые юрисдикции переводят английский термин *tax avoidance* как *évitement fiscal* [2, р. 21]. Полагаем, что аналогичный подход может быть применен и для русскоязычных соглашений. При упоминании в соглашении термина «уход от уплаты налогов» следует делать сноску и указывать, что англоязычный термин *tax avoidance* может переводиться и как «избежание налогообложения» (и наоборот).

Второе требование минимального стандарта закреплено в ст. 7 *MLI*. Оно направлено на предотвращение злоупотребления правом при реализации норм договоров об избежании двойного налогообложения. Как упоминалось выше, Многосторонней конвенцией предложено три альтернативных подхода для формулирования сторонами своей позиции. Первый подход – общее правило противодействия злоупотреблениям, основанное на главной цели сделок (*PPT*). Помимо этого основного целевого теста, имеются две версии (упрощенная и детализированная) специального правила, носящего название «ограничение льгот» (*LOB*), которое устанавливает пределы действия льгот для лиц, отвечающих определенным условиям.

Договаривающиеся стороны как минимум должны применять: (i) только *PPT*; (ii) *PPT* и либо упрощенное, либо детализированное *LOB*; или (iii) детализированное *LOB*, дополненное механизмом, который направлен на борьбу с налоговыми схемами, связанными не только с налоговыми соглашениями [20, р. 19].

Правило *PPT* предложено в п. 1 ст. 7 *MLI* в качестве варианта по умолчанию, поскольку является единственным подходом из трех альтернатив, который может удовлетворить минимальный стандарт сам по себе. Детально оно будет рассмотрено ниже.

Упрощенный вариант *LOB* сторонам разрешается применять в соответствии с п. 6 ст. 7 *MLI* в целях дополнения *PPT*. Детализированное *LOB* требует существенных двусторонних согласований, что проблематично в контексте многостороннего документа, поэтому конвенция не содержит норму о детализированном *LOB*. Вместо этого сторонам, предпочитающим детализированное *LOB*, разрешено отказаться от *PPT* и стремиться к достижению двустороннего соглашения, которое удовлетворяет минимальному стандарту. Кроме того, стороны, предпочитающие детализированное *LOB*, могут принять *PPT* в качестве временной меры, об этом одни должны уведомить депозитарий.

Концепция ограничения льгот (*LOB*) состоит в установлении запретов на применение соглашения об избежании двойного налогообложения: соглашение может применяться только в отношении лиц, отвечающих определенным критериям. Например, согласно п. 9 (с) ст. 7 *MLI* таким лицом признается

резидент юрисдикции, если основная часть его акций регулярно торгуется на одной или нескольких признанных биржах.

Рассмотрим правило «основной цели» (*PPT*). Оно является разновидностью общего правила против ухода от налогов и устанавливает запрет на использование льгот двустороннего налогового соглашения, если *одна из основных целей сделок* заключается в получении таких льгот и это противоречит объекту и цели договора. Положение п. 1 ст. 7 *MLI* звучит следующим образом: «Независимо от любых положений соглашения льгота, предусмотренная охватываемым соглашением, не предоставляется в отношении вида дохода или капитала, если разумно заключить, принимая во внимание все значимые факты и обстоятельства, что получение дохода было одной из основных целей любого рода соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к получению этой льготы, если не будет установлено, что предоставление такой льготы в таких обстоятельствах соответствует целям и задачам соответствующих положений охватываемых соглашений».

В целях противодействия созданию искусственных схем международного налогового планирования вводится требование о наличии реальных экономических причин для осуществления экономической деятельности в конкретном государстве – только это дает право на использование налоговых льгот [36, с. 18]. Норма сформулирована весьма широко и содержит оценочные понятия. Как следствие, она сложна и может создать ситуацию правовой неопределенности. Внимательнее вчитаться в положения п. 1 ст. 7 *MLI* предлагает Р. Вахитов: льгота не может быть предоставлена, «если *разумно заключить*, что получение льготы было *одной из основных целей* соглашения или сделки, которые *прямо или косвенно* привели к ее получению» [37, с. 47]. Очевидное последствие применения этой нормы состоит в том, что «практически любой структуре могут быть предъявлены претензии» [37, с. 47].

Как указывают в своих публикациях практикующие юристы, для бизнеса всегда имеет значение эффективная налоговая ставка. Глобальные корпорации давно освоили искусство распределения своих бизнес-единиц между странами по принципу «где ниже налоги, туда больше прибыль» [36, с. 8]. Поэтому в ответ на требование о наличии деловой цели растет новая индустрия: целые отделы консалтинговых компаний начинают заниматься обоснованием того, что «экономический климат Ирландии настолько лучше американского, что именно оттуда корпорации Apple удобнее управлять своими патентами и получать роялти, при этом почему-то переместив налоговое резидентство своей ирландской компании на Бермудские острова» [36, с. 18]. Как результат, возрастают из-

держки, связанные с исчислением и уплатой налогов, при этом у налогоплательщика нет полной уверенности в том, что в конечном итоге величина уплаченных налогов не будет пересмотрена в сторону увеличения. Получение налоговой льготы всегда может быть признано *одной из целей* соглашения или сделки, поскольку логично, что при выборе места осуществления экономической деятельности во внимание принимается уровень налоговой нагрузки.

В исследованиях ведущих зарубежных специалистов по международному налоговому праву Ф. Бейкера и П. Пистоне справедливо отмечается, что реализация мероприятий по противодействию *BEPS* создает ситуацию правовой неопределенности [38, р. 335]. Переход от двусторонних налоговых соглашений к международной налоговой координации во многом отвечает интересам налоговых администраций, но не учитывает необходимости соблюдения прав налогоплательщиков в новых условиях. Требуется ввести действенные механизмы защиты прав налогоплательщиков, и прежде всего совершенствовать процедуры взаимного согласия в целях координации деятельности налоговых органов по вопросам взимания налогов в трансграничных ситуациях [38, р. 340].

Как отмечается в Пояснительной записке к тексту *MLI* [2, р. 23], закрепленные двусторонними налоговыми соглашениями общие нормы против ухода от уплаты налогов (*PPT*) различаются в зависимости от того, распространяется ли их действие на все налоговые льготы, предоставляемые соглашениями, либо они применяются только в отношении льгот по отдельным доходам, таким как дивиденды, проценты, роялти, доходы от работы по найму. В связи с этим важно, что узкие положения заменяются более широкой нормой *MLI*. Таким образом, ограничение на предоставление льгот действует в отношении всех видов доходов, охватываемых двусторонними соглашениями, а также распространяется на иные статьи, например содержащие нормы об устранении двойного налогообложения.

В двусторонних налоговых соглашениях, включающих в себя правило проверки основной цели сделки (*PPT*), могут использоваться разные термины, схожие с применяющимся в *MLI* понятием «основная цель» (англ. *principal purpose*): например, «главная цель» (англ. *main purpose*), «первичная цель» (англ. *primary purpose*). В этих случаях предполагается, что термином «основная цель», закрепленным в ст. 7 *MLI*, охватываются указанные и другие схожие понятия. При наличии в двустороннем соглашении дополнительных процедурных условий для проверки основной цели сделки в виде уведомления или консультации между компетентными органами они теряют силу, поскольку норма п. 2 ст. 7 *MLI* полностью заменяет существующие положения двусторонних соглашений.

При этом дополнительные механизмы двустороннего соглашения, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов, не могут быть ограничены нормой *PPT*, они действуют независимо от применения правила проверки основной цели сделки.

Проблемы возникают, когда тест *PPT*, предлагаемый в *MLI*, является более мягким, чем содержащиеся в двусторонних налоговых соглашениях общие правила проверки цели сделки. В п. 1 ст. 7 *MLI* используется словосочетание «одна из основных целей», в то время как в соглашениях – «главная цель», «главным образом для цели», «основная цель» или «преимущественно для целей избежания налогообложения» [39, с. 292]. Если содержащееся в двустороннем соглашении правило является более жестким, то подписание *MLI* с выбором п. 1 ст. 7 в качестве минимального стандарта нецелесообразно, поскольку оно будет заменять существующую норму и устранять ее специфику.

Для Республики Беларусь имеет значение анализ ст. 27 («Правила противодействия злоупотреблениям») Соглашения с Гонконгом от 16 января 2017 г.: «Независимо от любых положений настоящего Соглашения льготы, предусмотренные настоящим Соглашением, не предоставляются в отношении вида дохода, если обоснованно заключить, принимая во внимание все значимые факты и обстоятельства, что получение этого дохода было одной из главных целей любого рода договоренности или сделки, которые прямо или косвенно привели к получению этой льготы, если не будет установлено, что предоставление такой льготы в таких обстоятельствах соответствует целям и задачам соответствующих положений Соглашения» [28].

Анализируемая норма включает в себя правило проверки основной цели сделки (*PPT*). Термином «основная цель», закрепленным в ст. 7 *MLI*, охватывается понятие «главная цель», используемое в ст. 27 Соглашения с Гонконгом от 16 января 2017 г. Норма двустороннего соглашения не является более жесткой по сравнению с *MLI* и не содержит дополнительных процедурных условий для проверки основной цели сделки в виде уведомления или консультации между компетентными органами. Следовательно, при возможном присоединении Республики Беларусь к Многосторонней конвенции в качестве выбора из трех альтернативных вариантов, предлагаемых в ст. 7, имеет смысл остановиться на п. 1 ст. 7 (правило *PPT*), что фактически не внесет изменений в уже закрепленный в двустороннем соглашении правовой режим противодействия уклонению от уплаты налогов.

Правило *PPT* может содержаться не только в соглашениях об избежании двойного налогообложения. Директива № 2016/1164 от 12 июля 2016 г. Совета Европейского союза «Об установлении правил в отношении практик уклонения от уплаты

налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка» [40], наряду с другими механизмами противодействия уклонению от уплаты налогов, предлагает в ст. 6 Общее правило против ухода от налогов (англ. *General anti-avoidance rule* – *GAAR*). Оно состоит в том, что для расчета корпоративного подоходного налога государство – член ЕС игнорирует соглашение или серию договоренностей, если основной целью или одной из таких целей являлось получение налоговых льгот. Договоренности или соглашение должны рассматриваться как ненадлежащие, если они не обусловлены коммерческими причинами, отражающими экономическую реальность. Нужно оговориться, что текст указанной директивы устанавливает своеобразный минимальный стандарт, поскольку страны-участницы могут ввести более строгие правила [41].

Выводы

Многосторонняя конвенция по имплементации мер противодействия *BEPS* в налоговых соглашениях, подписанная 7 июня 2017 г. в Париже представителями 67 государств, объединила их усилия в борьбе с уклонением от уплаты налогов и положила начало новому этапу в развитии международных налоговых отношений.

В условиях постоянного расширения международного экономического сотрудничества ожидаемое в 2018 г. вступление в силу Многосторонней конвенции, в настоящее время охватывающей более 1100 двусторонних налоговых соглашений, будет оказывать влияние и на порядок налогообложения результатов внешнеэкономической деятельности белорусских налоговых резидентов. Налоговым органам Республики Беларусь предстоит детально оценить положения Многосторонней конвенции, проанализировать позитивные и негативные последствия возможного присоединения к ней. Дополнительная аналитическая работа могла бы проводиться в рамках Объединенной структуры по *BEPS*, действующей под эгидой ОЭСР и открытой для всех заинтересованных государств, в том числе ранее не принимавших участия в разработке мероприятий по противодействию *BEPS*.

Анализ содержания Многосторонней конвенции и протоколов подписавших ее государств показал, что более чем 20 государств (Армения, Болгария, Великобритания, Израиль, Кипр, Китай, Литва, Нидерланды и др.) указали двусторонние налоговые соглашения с Республикой Беларусь. Для реализации каждой нормы Многосторонней конвенции необходимо выраженное согласие на ее обязательность для обоих участников двустороннего налогового соглашения, поэтому компетентным органам Республики Беларусь в первую очередь предстоит изучить позиции данных стран.

Национальным законодательством и судебной практикой многих зарубежных стран выработаны и активно применяются общие правила противодействия уходу от уплаты налогов, что можно признать актуальным и для Республики Беларусь. Такие нормы необходимы в силу того, что специальные механизмы противодействия уклонению от налогообложения (подинституты налогового права: «трансфертное ценообразование», «тонкая (недостаточная) капитализация», «контролируемые иностранные компании») хоть и являются эффективными, однако не могут предусмотреть все возможные ситуации, возникающие в налоговой практике. Общее правило против ухода от налогов, закрепленное в национальном налоговом законодательстве, призвано бороться со всеми существующими и потенциально возможными схемами уклонения и ухода от налогов.

Положения *MLI* применяются вследствие реализации принципа *lex posterior derogat legi priori*. Двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения не прекращают и не приостанавливают своего действия, отдельные нормы заменяются новыми или дополняются либо вводятся новые, ранее не применявшиеся правовые предписания. Изменения, вносимые Многосторонней конвенцией в двусторонние налоговые соглашения, не будут инкорпорированы, поэтому ожидаются объективные сложности при реализации ее норм. Предлагается применять пошаговую инструкцию, следуя которой и отвечая на поставленные вопросы можно определить, применимы ли отдельные положения *MLI* в конкретных налоговых отношениях либо нормы двусторонних налоговых соглашений действуют в прежней редакции.

Особенностью конвенции является разграничение ею понятий «вступление в силу» и «вступление в действие». Если вступившая в силу Многосторонняя конвенция охватывает налоги, взимаемые у источника выплаты дохода, ее нормы применяются с 1 января года, следующего за годом, в котором она вступила в силу для обеих сторон. В отношении иных налогов, охватываемых двусторонними соглашениями, вступление в действие происходит по истечении шести месяцев с момента окончания года вступления в силу *MLI* для обеих сторон и в отношении налоговых периодов, начинающихся после указанного шестимесячного срока.

Многосторонняя конвенция содержит 39 статей, разделенных на семь частей. Все ее участники должны выполнить минимальный стандарт, заключающийся в выборе трех обязательных для исполнения положений. Норма «Цель налогового соглашения» (ст. 6) дополняет преамбулу налоговых

соглашений и выражает намерение договаривающихся сторон устранить двойное налогообложение без создания возможностей для необложения налогом, уклонения от налогообложения или его избежания. Названное общее положение направлено на противодействие всем формам уклонения и ухода от уплаты налогов, и прежде всего «трети шопингу». Наличие в преамбуле соглашения указанного положения позволяет при толковании учитывать его цели, а также отражает принцип однократного налогообложения (англ. *single tax principle*), заключающийся в одновременном предотвращении двойного налогообложения и двойного необложения налогом.

Следующее требование закреплено ст. 16 Многосторонней конвенции и включает в себя триаду одновременно действующих условий:

- указание в договоре на право лица обратиться в компетентный орган любой договаривающейся стороны, если лицо считает, что действия одной или обеих сторон приведут его к налогообложению без учета положений соглашения;
- отражение срока для представления заявления (три года с даты уведомления о действиях, приводящих к налогообложению);
- указание на отсутствие временных ограничений по выполнению достигнутой договоренности. Новелла ст. 16 *MLI* состоит в том, что заинтересованное лицо может обращаться в компетентный орган любой договаривающейся стороны, а не только в орган государства, в котором лицо является резидентом.

Еще одна обязательная норма *MLI* содержится в ст. 7. Осуществляется выбор одного из ее вариантов:

- общее правило против ухода от налогов (*PPT*);

- детализированная норма, вводящая ограничение на применение налоговых льгот по соглашению (*LOB*);

- комбинированный подход с использованием (i) упрощенной *LOB* (*SLOB*) или детализированной *LOB* и (ii) *PPT*.

Несмотря на то что общее правило против ухода от налогов (*PPT*) является единственным подходом из трех, способным удовлетворить минимальный стандарт сам по себе (и потому используется в конвенции в качестве варианта по умолчанию), его реализация может создать значительные сложности. Устанавливается запрет на использование льгот двустороннего налогового соглашения, если одна из основных целей сделок заключается в получении таких льгот и это противоречит объекту и цели договора. Широкая формулировка данной нормы может создавать ситуацию правовой неопределенности: получение налоговой льготы во многих случаях может рассматриваться в качестве одной из целей соглашения или сделки, поскольку при выборе места осуществления экономической деятельности во внимание всегда принимается уровень налоговой нагрузки. Полагаем, что необходимо тщательно изучить механизмы против уклонения и ухода от налогов в зарубежных странах, а также Директиву № 2016/1164 от 12 июля 2016 г. Совета Европейского союза и соответствующую правоприменительную практику в целях разработки нового правового института в Республике Беларусь. Важной задачей является внедрение современных подходов к координации деятельности налоговых органов по вопросам взимания налогов в трансграничных ситуациях, а также мер по обеспечению соблюдения прав налогоплательщиков с учетом оптимизации расходов на налоговое администрирование.

Библиографические ссылки

1. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.htm (date of access: 02.10.2017).
2. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource] // OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (date of access: 02.10.2017).
3. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource] // OECD. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPS/ActionPlan.pdf> (date of access: 02.10.2017).
4. Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue [Electronic resource] // OECD iLibrary. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (date of access: 02.10.2017).
5. G20 Leaders' Declaration [Electronic resource] // G20 Inf. Centre. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/20130906-declaration.html> (date of access: 02.10.2017).
6. BEPS 2015 Final Reports [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm (date of access: 02.10.2017).
7. About the Inclusive Framework on BEPS [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm (date of access: 02.10.2017).
8. Members of the Inclusive Framework on BEPS [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (date of access: 02.10.2017).
9. Полежарова Л. В. Международное налогообложение: современная теория и методология / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2016.

10. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm (date of access: 02.10.2017).
11. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report [Electronic resource] // OECD iLibrary. URL: www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en (date of access: 02.10.2017).
12. Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf (date of access: 02.10.2017).
13. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting : inf. brochure [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf (date of access: 02.10.2017).
14. Republic of Austria: Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-austria.pdf (date of access: 02.10.2017).
15. Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Electronic resource] // OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (date of access: 02.10.2017).
16. MLI Matching Database (beta) [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm (date of access: 02.10.2017).
17. Applying the Multilateral Instrument Step-by-Step [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf (date of access: 02.10.2017).
18. Toolkit for Application of the Multilateral Instrument for BEPS Tax Treaty Related Measures [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm (date of access: 02.10.2017).
19. Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm (date of access: 02.10.2017).
20. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm (date of access: 02.10.2017).
21. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm (date of access: 02.10.2017).
22. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm (date of access: 02.10.2017).
23. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm (date of access: 02.10.2017).
24. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law [Electronic resource] // OECD. URL: www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf (date of access: 02.10.2017).
25. Agreement on extradition between the European Union and the United States of America [Electronic resource] // EUR-Lex. URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:22003A0719\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:22003A0719(01)) (date of access: 02.10.2017).
26. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Народной Республики Бангладеш об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы от 9 июля 2013 г. // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2017.
27. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Эквадор об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество (капитал) от 27 янв. 2016 г. // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2017.
28. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 16 янв. 2017 г. // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2017.
29. Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. М., 2009.
30. Дыминская Е. Ю., Кибенко Е. Р., Кирвель И. Ю. и др. Международные коммерческие сделки / под ред. У. Хелльманна [и др.]. Минск, 2016.
31. Avi-Yonah R. S. Advanced Introduction to International Tax Law. Massachusetts, 2015.
32. Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Армения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество от 19 июля 2000 г. // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2017.
33. Agreement between the Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China and the Government of the Republic of Belarus for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital [Electronic resource] // Inland Revenue Department. URL: www.ird.gov.hk/eng/pdf/Agreement_Belarus_HongKong.pdf (date of access: 02.10.2017).

34. Михайлова О. Р. Критерии разграничения законной (налоговая оптимизация) и незаконной деятельности по уменьшению (минимизации) налогов // Ваш налоговый адвокат. 2004. № 2. С. 60–63.
35. Cashmere M. Australia Country Report // A comparative look at regulation of corporate tax avoidance. New York, 2012. P. 25–64.
36. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2017.
37. Вахитов Р. Что MLI грядущий нам готовит // Legal Insight. 2017. № 6. С. 46–48.
38. Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross Border Situations // EC Tax Review. 2016. Vol. 25, issue 5–6. P. 335–345.
39. Bravo N. The Multilateral Tax Instrument and its Relationship with Tax Treaties // World Tax J. 2016. Vol. 8, № 3. P. 279–304.
40. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // Offic. J. Eur. Union. L 193/1. 19 July, 2016. P. 1–14.
41. Ключкина В. Директива против уклонения от уплаты налогов: налогообложение иностранных контролируемых компаний [Электронный ресурс] // iFINANCES. URL: <http://ifinances.lv/ru/statji/rukovodstvo/upravlenie-finansami/direktiva-protiv-ukloneniya-ot-uplati-nalogov-nalogooblozhenie-inostrannic-kontroliruemich-kompanij/11969> (date of access: 02.10.2017).

References

1. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.htm (date of access: 02.10.2017).
2. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. *OECD*. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (date of access: 02.10.2017).
3. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *OECD*. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (date of access: 02.10.2017).
4. Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue. *OECD iLibrary*. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (date of access: 02.10.2017).
5. G20 Leaders' Declaration. *G20 Inf. Centre*. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html> (date of access: 02.10.2017).
6. BEPS 2015 Final Reports. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm (date of access: 02.10.2017).
7. About the Inclusive Framework on BEPS. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm (date of access: 02.10.2017).
8. Members of the Inclusive Framework on BEPS. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (date of access: 02.10.2017).
9. Polezharova L. V. [International taxation: modern theory and methodology]. Moscow, 2016 (in Russ.).
10. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm (date of access: 02.10.2017).
11. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report. *OECD iLibrary*. URL: www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en (date of access: 02.10.2017).
12. Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf (date of access: 02.10.2017).
13. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting : inf. brochure. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf (date of access: 02.10.2017).
14. Republic of Austria: Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-austria.pdf (date of access: 02.10.2017).
15. Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. *OECD*. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (date of access: 02.10.2017).
16. MLI Matching Database (beta). *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm (date of access: 02.10.2017).
17. Applying the Multilateral Instrument Step-by-Step. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf (date of access: 02.10.2017).
18. Toolkit for Application of the Multilateral Instrument for BEPS Tax Treaty Related Measures. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm (date of access: 02.10.2017).
19. Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm (date of access: 02.10.2017).
20. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm (date of access: 02.10.2017).
21. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm (date of access: 02.10.2017).

22. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm (date of access: 02.10.2017).
23. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm (date of access: 02.10.2017).
24. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law. *OECD*. URL: www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf (date of access: 02.10.2017).
25. Agreement on extradition between the European Union and the United States of America. *EUR-Lex*. URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:22003A0719\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:22003A0719(01)) (date of access: 02.10.2017).
26. Agreement between the Government of the Republic of Belarus and the Government of the People's Republic of Bangladesh on avoidance of double taxation and prevention of tax evasion with respect to taxes on income, 9 July, 2013. *Etalon. Legislation of the Republic of Belarus*. Natl. center of the legal inf. of the Repub. of Belarus. Minsk, 2017 (in Russ.).
27. Agreement between the Government of the Republic of Belarus and the Government of the Republic of Ecuador on avoidance of double taxation and prevention of tax evasion with respect to taxes on income and property (capital), 27 January, 2016. *Etalon. Legislation of the Republic of Belarus*. Natl. center of the legal inf. of the Repub. of Belarus. Minsk, 2017 (in Russ.).
28. Agreement between the Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China and the Government of The Republic of Belarus for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital, 16 January, 2017. *Etalon. Legislation of the Republic of Belarus*. Natl. center of the legal inf. of the Repub. of Belarus. Minsk, 2017 (in Russ.).
29. Fokin A. V. [International taxation of passive income (interest, dividends, royalties): American experience]. Moscow, 2009 (in Russ.).
30. Dyminskaya E. Y., Kibenko E. R., Kirvel' I. Y., et al. [International commercial transactions]. Minsk, 2016 (in Russ.).
31. Avi-Yonah R. S. *Advanced Introduction to International Tax Law*. Massachusetts, 2015.
32. Agreement between the Government of the Republic of Belarus and the Government of the Republic of Armenia on avoidance of double taxation and prevention of evasion from payment of taxes on income and property, 19 July, 2000. *Etalon. Legislation of the Republic of Belarus*. Natl. center of the legal inf. of the Repub. of Belarus. Minsk, 2017 (in Russ.).
33. Agreement between the Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China and the Government of the Republic of Belarus for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital. *Inland Revenue Department*. URL: www.ird.gov.hk/eng/pdf/Agreement_Belarus_HongKong.pdf (date of access: 02.10.2017).
34. Mikhailova O. R. [Criteria for distinguishing between legitimate (tax optimization) and illegal activities to reduce (minimize) taxes]. *Vash nalogovyi advokat*. 2004. No. 2. P. 60–63 (in Russ.).
35. Cashmere M. Australia Country Report. *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. New York, 2012. P. 25–64.
36. Gidirim V. A. [Fundamentals of International Corporate Taxation]. Moscow, 2017 (in Russ.).
37. Vakhitov R. Chto MLI gryadushchii nam gotovit? *Legal Insight*. 2017. No. 6. P. 46–48 (in Russ.).
38. Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross Border Situations. *EC Tax Review*. 2016. Vol. 25, issue 5–6. P. 335–345.
39. Bravo N. The Multilateral Tax Instrument and its Relationship with Tax Treaties. *World Tax J*. 2016. Vol. 8, No. 3. P. 279–304.
40. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. *Offic. J. Eur. Union*. L 193/1. 19 July, 2016. P. 1–14.
41. Klyushkina V. Directive against tax evasion: taxation of foreign controlled companies. *iFINANCES*. URL: <http://ifinances.lv/ru/statji/rukovodstvo/upravlenie-finansami/direktiva-protiv-ukloneniya-ot-uplati-nalogov-nalogooblozhenie-inostranic-kontroliruemic-kompanij/11969> (date of access: 02.10.2017) (in Russ.).

Статья поступила в редколлегию 06.10.2017.
Received by editorial board 06.10.2017.