

Налоговое право**МНОГОСТОРОННЯЯ КОНВЕНЦИЯ:
ВОЗМОЖНЫЕ ПРОБЛЕМЫ
ПРАВОВОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ****Дарья ПОДШИВАЛОВА**

Дарья Яковлевна Подшивалова —
аспирант международно-правового
факультета, Московский государственный
институт международных отношений
(университет) МИД РФ (МГИМО)
(РФ, 119454, Москва, пр. Вернадского, 76).
E-mail: d.podshivalova@inno.mgimo.ru

Аннотация

1 октября 2019 года в отношении Российской Федерации вступила в силу многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Главной задачей многосторонней конвенции является введение минимальных стандартов для борьбы с уклонением от налогообложения. Благодаря многосторонней конвенции подходы, выработанные в рамках плана БЭПС, будут применяться к большому числу соглашений об избежании двойного налогообложения без проведения длительных двусторонних переговоров. С 1 января 2021 года многосторонняя конвенция начала применяться в отношении ряда налоговых соглашений, заключенных Российской Федерацией. Однако некоторые аспекты применения многосторонней конвенции вызывают спорные вопросы, которые в настоящий момент остаются неразрешенными. В краткосрочной перспективе можно ожидать, что применение ряда положений многосторонней конвенции усугубит проблему правовой неопределенности в международном налоговом планировании и приведет к увеличению числа споров по налоговым соглашениям. Задачей настоящей статьи выступает исследование ключевых положений многосторонней конвенции и выявление проблем их правоприменения для последующего анализа возможных способов преодоления правовой неопределенности при применении этой конвенции. Рассмотрены цели принятия многосторонней конвенции, проанализированы содержание и порядок применения, а также ее основной стандарт — тест основной цели. Выявление спорных вопросов правоприменения многосторонней конвенции до начала ее активного использования имеет важное значение, поскольку позволит на более ранней стадии обратить внимание на возможные проблемы и скорее перейти к их разрешению, что будет способствовать повышению правовой определенности в сфере международного налогового планирования и дальнейшему развитию внешнеэкономического сотрудничества.

Ключевые слова: международное налоговое право, многосторонняя конвенция ОЭСР, план БЭПС, противодействие уклонению от налогообложения, тест основной цели, правовая определенность, международное сотрудничество.

JEL: K34, H20, H26, E62.

Введение

7 июня 2017 года Российская Федерация подписала многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее — многосторонняя конвенция)¹. В российской и зарубежной научно-правовой литературе [Милоголов, Берберов, 2018; Bravo, 2016] рассматриваемое международное соглашение иногда именуют многосторонним инструментом, учитывая ключевую цель — быструю модификацию² соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — налоговые соглашения), которые являются основой международной налоговой архитектуры.

Исследование положений многосторонней конвенции крайне актуально, поскольку ее появление ознаменовало новую веху в развитии международных налоговых отношений. Многосторонняя конвенция предлагает инновационный подход, который заключается в одновременной модификации большого количества действующих налоговых соглашений. Инна Хаванова характеризует многостороннюю конвенцию в качестве «вершины сложной конструкции межгосударственных отношений в сфере налогообложения» [Хаванова, 2018. С. 30].

С 1 января 2021 года многосторонняя конвенция применяется в отношении ряда налоговых соглашений, заключенных Российской Федерацией. Однако некоторые аспекты толкования и применения многосторонней конвенции вызывают спорные вопросы, которые, вероятно, осложнят ее функционирование. Анализ ключевых положений многосторонней конвенции и выявление возможных проблем ее правоприменения является основной целью настоящей статьи.

1. Цель принятия многосторонней конвенции

Появление многосторонней конвенции обусловлено усилением международной координации в сфере противодействия уклонению от налогообложения. Как правило, исторически налоговые соглашения заключались для содействия обмену товарами и услугами, перемещению капитала и лиц посредством устранения международного двойного налогообложения. Налоговые соглашения редко выполняли функцию противодействия

¹ Ground-Breaking Multilateral BEPS Convention Signed at OECD Will Close Loopholes in Thousands of Tax Treaties Worldwide. <https://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>.

² В рамках настоящей статьи целенаправленно используется понятие «модификация», а не «внесение изменений», о чем подробно сказано далее.

неправомерному использованию предусмотренных договорных налоговых льгот. Как отмечено в [Шепенко, 2012. С. 330], решение проблемы неправомерного использования налоговых соглашений было вторичным по отношению к задаче устранения двойного налогообложения, что подтверждается эмпирическим анализом налоговых соглашений.

Для предотвращения неправомерного использования налоговых льгот (например, пониженных ставок налога) некоторые из заключенных Российской Федерацией налоговых соглашений содержат специальные правила³. На основе анализа судебной практики можно сделать вывод, что специальные положения налоговых соглашений довольно редко применялись на практике. Для борьбы с неправомерным применением льгот по налоговым соглашениям российские налоговые органы наиболее часто использовали концепцию «необоснованной налоговой выгоды»⁴. В некоторых делах эта концепция выступала как самостоятельное основание для налоговых доначислений⁵, в других — как дополнительный аргумент в спорах о фактическом праве на доход⁶. Кроме того, российские налоговые органы в целях противодействия неправомерному использованию налоговых льгот по налоговым соглашениям начали довольно активно обращаться к концепции фактического права на доход. Применение этой концепции первоначально предполагалось для борьбы с некоторыми формами уклонения от налогообложения⁷, однако в настоящее время она эффективно используется налоговыми органами в качестве своего рода общего средства противодействия уклонению от налогообложения⁸.

В начале XXI века уклонение от налогообложения в трансграничном контексте становится всё более существенной пробле-

³ Например, правила по ограничению льгот содержатся в налоговых соглашениях с Австрией, Бразилией, КНР, США, Швецией, Эквадором и другими юрисдикциями.

⁴ Например, Определение Верховного суда РФ от 11.11.2014 № 305-КГ14-1350 по делу № А40-97501/2012 (дело ООО КБ «Интеркоммерц»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/584a567d-439b-4943-9b7d-0cb0a3447411/b5343874-549e-4350-a26e-db127ccf7837/A40-97501-2012_20141113; Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.07.2019 по делу № А11-11199/2017 (дело АО «Покровский завод биопрепаратов»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/2edf4c1a-2507-431d-834f-ca637b9efc41/c6fde417-4a53-432b-ad65-86de054bcb16/A11-11199-2017_20190724.

⁵ Определение Верховного суда РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 (дело ООО «Галополимер Кирово-Чепецк»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/9e9eae22-b2ce-43a3-8694-3fd7591bf9e4/ef31546c-8812-4788-bf22-96b6356ff3da/A50-16961-2017_20181121.

⁶ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.04.2018 по делу № А40-73573/2017 (дело ООО «Аукционная компания «Союзпушнина»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/923e2970-8961-42f5-b2f8-505f7a8749d1/48e36db2-33be-41e8-97e9-4bd2b51c906d/A40-73573-2017_20180405.

⁷ Параграф 181 комментария к ст. 1 модельной конвенции ОЭСР 2017 года и параграф 12.5 комментария к ст. 10 модельной конвенции ОЭСР 2017 года.

⁸ Письмо ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270. https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/6774682/.

мой, требующей глобальных решений. По данным Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР), ежегодные потери государственных бюджетов в результате уклонения от налогообложения составляют около 4–10% глобальных поступлений от налога на прибыль⁹. Для борьбы с агрессивным налоговым планированием в 2013 году на саммите в Санкт-Петербурге лидеры «большой двадцатки» утвердили План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (base erosion and profit shifting, BEPS, далее — план БЭПС), подготовленный ОЭСР¹⁰. Позже, в 2015-м, ОЭСР выпустила объемный документ экспертно-аналитического характера, содержащий итоговые отчеты по пятнадцати мерам борьбы с возрастающими масштабами уклонения от налогообложения¹¹. Реализация плана БЭПС предполагалась по нескольким направлениям: (1) изменение национального налогового законодательства в целях соответствия стандартам БЭПС; (2) применение разработанных ОЭСР рекомендаций; (3) изменение текстов действующих налоговых соглашений. Для изменения текстов действующих налоговых соглашений ОЭСР в рамках действия 6 плана БЭПС «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах» предложила трехсторонний подход — дополнить налоговые соглашения¹²:

- положением, согласно которому договаривающиеся стороны при заключении налогового соглашения намереваются предотвращать случаи неправомерного применения налоговых льгот;
- специальным положением о противодействии уклонению от налогообложения (specific anti-abuse rule), основанным на положениях по ограничению льгот (limitation on benefits);
- общим положением о противодействии уклонению от налогообложения (general anti-abuse rule, GAAR), а именно тестом основной цели (principal purpose test).

На примере российского регулирования и правоприменительной практики можно проследить постепенную реализацию первых двух направлений. В Российской Федерации с 2015 года действуют новые правила налогообложения контролируемых ино-

⁹ OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf>.

¹⁰ <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html#beps>.

¹¹ www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm.

¹² Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 — 2015 Final Report. 2015. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1.

странных компаний и концепция фактического права на доход¹³. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию признано российскими судами ключевым методическим документом в сфере регулирования ценовых параметров сделки¹⁴.

Внесение изменений в тексты налоговых соглашений является наиболее сложным для практической реализации, поскольку требует длительного переговорного процесса. Для масштабного пересмотра налоговых соглашений необходим четкий план действий по внесению изменений, что было предложено в рамках действия 15 плана БЭПС¹⁵. В 2015 году Комитет по финансовым вопросам ОЭСР утвердил мандат на разработку многосторонней конвенции, и для этих целей была создана группа *ad hoc*¹⁶. В ноябре 2016-го был подготовлен итоговый проект многосторонней конвенции¹⁷, а также опубликована пояснительная записка с комментариями к статьям многосторонней конвенции¹⁸.

Многосторонняя конвенция является универсальным многосторонним международным соглашением, позволяющим оперативно модифицировать тексты действующих налоговых соглашений без проведения длительных переговоров между договаривающимися сторонами. Для определения процедуры внесения корректировок в налоговые соглашения целенаправленно был выбран термин «модификация» (*modification*), а не «изменение» (*amendment*), поскольку многосторонняя конвенция будет применяться наряду (*alongside*) с действующими налоговыми соглашениями.

Таким образом, с появлением многосторонней конвенции систему регулирования налоговых правоотношений в трансграничном контексте можно охарактеризовать как двухуровневую, состоящую из налоговых соглашений и своеобразной «надстройки» — многосторонней конвенции.

¹³ Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

¹⁴ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.12.2019 по делу № А55-19403/2018 (дело ПАО «Тольяттиазот»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/ba996d98-9b8e-46c3-87af-f3304c6972ff/f00a9b83-71b0-4bd9-a4f7-f697fbb7e6e1/A55-19403-2018_20191220.

¹⁵ Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 — 2015 Final Report. 2015. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1.

¹⁶ Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf>.

¹⁷ Text of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

¹⁸ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

2. Содержание и порядок применения многосторонней конвенции

Многосторонняя конвенция включает как положения, обязательные для всех договаривающихся государств, подписавших многостороннюю конвенцию (далее — минимальный стандарт), так и дополнительные опциональные положения, которые являются факультативными и будут применяться в отношениях между договаривающимися сторонами, только если оба государства выбрали их применение (далее — повышенный стандарт).

Минимальный стандарт. Ключевыми требованиями минимального стандарта в части противодействия уклонению от налогообложения являются:

- дополнение преамбулы налогового соглашения;
- дополнение текста налогового соглашения положением, направленным против неправомерного получения льгот по налоговому соглашению.

На основе минимального стандарта предложено включить в преамбулы налоговых соглашений также цель недопущения недобросовестных действий налогоплательщиков путем неправомерного использования льгот по налоговым соглашениям¹⁹. Ранее российская судебная практика признавала, что дополнительной целью налогового соглашения является предотвращение уклонения от налогообложения²⁰. Вместе с тем модификация преамбулы имеет важное значение, поскольку преамбула может играть значимую роль при толковании налогового соглашения. Кроме того, договаривающиеся стороны могут модифицировать преамбулу двустороннего налогового соглашения и закрепить в качестве его цели развитие экономических отношений и укрепление сотрудничества в налоговых делах²¹. В частности, Российская Федерация в своем уведомлении ОЭСР указала на желание дополнить преамбулы действующих налоговых соглашений этим положением.

¹⁹ П. 1 ст. 6 многосторонней конвенции, согласно которому договаривающиеся стороны заключают налоговое соглашение, «намереваясь устранить двойное налогообложение в отношении налогов, на которые распространяется настоящее соглашение, не создавая возможности для налогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов (в том числе путем использования схем, направленных на получение косвенным образом резидентами третьих юрисдикций льгот и преимуществ, предусмотренных таким соглашением)».

²⁰ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2018 по делу № А27-27287/2016 (дело ОАО «Шахта «Полосухинская»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/73c6e6eee-2f11-4f97-a26f-de0e0ea0e489/104d8e51-0fc6-470b-8d60-0ea77117861a/A27-27287-2016_20180406.

²¹ П. 3 ст. 6 многосторонней конвенции, согласно которому договаривающиеся стороны заключают налоговое соглашение, «желая в дальнейшем развивать свои экономические отношения и укреплять сотрудничество в налоговых делах».

Наиболее существенным требованием в рамках минимального стандарта является включение в текст двусторонних налоговых соглашений положения, направленного против их ненадлежащего использования. Реализация этого требования возможна для участников многосторонней конвенции путем выбора одного из трех предложенных в ней вариантов:

- 1) тест основной цели, который является опцией по умолчанию, то есть будет применяться в отношении большинства двусторонних налоговых соглашений;
- 2) детализированное положение по ограничению льгот (*detailed limitation on benefits*) в совокупности с механизмами противодействия кондуитным финансовым структурам, который требует отдельного согласования между договаривающимися сторонами²²;
- 3) упрощенное положение по ограничению льгот (*simplified limitation on benefits*) или детализированное положение по ограничению льгот и тест основной цели.

Российская Федерация выбрала применение третьей опции (упрощенное положение по ограничению льгот и тест основной цели). С учетом того, что крайне малое число юрисдикций также выбрали применение упрощенного положения по ограничению льгот, тест основной цели, скорее всего, будет являться базовым для противодействия уклонению от налогообложения с использованием налоговых соглашений.

В отличие от минимального стандарта, являющегося обязательным для всех подписантов многосторонней конвенции, *повышенный стандарт* представляет собой гибкий инструмент для выбора договаривающимися сторонами специальных механизмов предотвращения уклонения от налогообложения. Например, в рамках повышенного стандарта Российская Федерация выбрала включение в тексты налоговых соглашений следующих положений:

- требование к минимальному сроку участия (365 дней) для применения пониженных ставок налога у источника на дивиденды;

²² Поскольку выбор этого варианта требует существенных двусторонних согласований, что довольно проблематично реализовать в рамках многосторонней конвенции, текст многосторонней конвенции не содержит конкретных предложений по наполнению детализированного положения по ограничению льгот. Для стран, которые выбирают применение детализированного положения по ограничению льгот, до его согласования на двусторонней основе временной мерой является применение теста основной цели.

- денды и доходы от продажи акций (долей) в компаниях, существенную часть активов которых составляет недвижимость;
- расширение определения агентского вида постоянного представительства. Согласно многосторонней конвенции зависимый агент образует постоянное представительство, если играет существенную роль в заключении договоров, а не только подписывает их от имени компании;
 - положение по противодействию заключению нескольких контрактов на строительство одного объекта с целью избежать образования постоянного представительства.

Положения повышенного стандарта, как правило, представляют собой специальные средства противодействия уклонению от налогообложения и в отличие от теста основной цели не предполагают широкой дискреции налоговых органов и высокого уровня правовой неопределенности.

Порядок применения многосторонней конвенции является довольно сложным, поскольку она модифицирует тексты налоговых соглашений, а не просто вносит в них изменения. Для оценки действия конкретных положений многосторонней конвенции необходимо пройти последовательность из нескольких шагов.

Шаг 1. Проверить вступление в силу многосторонней конвенции. На первом этапе необходимо определить, является ли многосторонняя конвенция действующей для обеих договаривающихся сторон. С 1 октября 2019 года многосторонняя конвенция вступила в силу в отношении Российской Федерации²³.

Шаг 2. Проверить охватываемые налоговые соглашения. Необходимо проанализировать, входит ли соответствующее налоговое соглашение в число соглашений, охватываемых многосторонней конвенцией. Каждая юрисдикция формирует свой перечень налоговых соглашений, которые будут модифицированы посредством многосторонней конвенции. Перечень налоговых соглашений, которые планируется изменить, формируется при подписании многосторонней конвенции и может быть скорректирован на этапе прохождения внутренних процедур по ратификации; например, при подписании многосторонней конвенции Российская Федерация выбрала применение многосторонней конвенции в отношении 66 двусторонних налоговых соглашений и позже увеличила перечень до 71. Позиции каждой юрисдикции по налоговым соглашениям, модифицированным посредством многосторонней

²³ 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».

конвенции, содержатся на официальном сайте ОЭСР в разделе «Подписанты и Стороны»²⁴.

Шаг 3. Проверить оговорки и выбор положений повышенного стандарта. Необходимо определить оговорки каждой договаривающейся стороны в отношении многосторонней конвенции. При наличии оговорок соответствующие положения многосторонней конвенции окажутся неприменимыми и должны будут действовать нормы налогового соглашения. Также необходимо проверить выбор юрисдикциями положений повышенного стандарта.

Шаг 4. Проверить уведомления в отношении положений двусторонних налоговых соглашений. Необходимо установить, что юрисдикции уведомили генерального секретаря ОЭСР о положениях налоговых соглашений, которые будут модифицированы посредством многосторонней конвенции. Положения многосторонней конвенции могут либо заменить положения налоговых соглашений, либо применяться в отсутствие схожих положений в налоговых соглашениях. Если обе договаривающиеся стороны сделали аналогичные уведомления в отношении налогового соглашения, будут действовать его положения в модификации многосторонней конвенции.

Шаг 5. Проверить начало действия положений многосторонней конвенции. Многосторонняя конвенция предусматривает сложный механизм начала действия в зависимости от типа налога²⁵. С 1 января 2021 года многосторонняя конвенция применяется в отношении 34 налоговых соглашений, заключенных Российской Федерацией. 30 апреля 2020 года РФ направила генеральному секретарю ОЭСР уведомление о завершении внутренних процедур по подготовке применения положений многосторонней конвенции в отношении этих налоговых соглашений²⁶.

3. Тест основной цели как ключевой стандарт многосторонней конвенции и проблемы его применения

Наиболее значимым нововведением многосторонней конвенции является тест основной цели, задача которого заключается в противодействии неправомерному использованию налоговых льгот, предусмотренных налоговыми соглашениями. В настоящий момент лишь некоторые заключенные Российской Федерацией двусторонние налоговые соглашения содержат тест основ-

²⁴ Signatories and Parties (MLI Positions). <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

²⁵ П. 1 ст. 35 многосторонней конвенции.

²⁶ https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=132407.

ной цели²⁷, а практика применения такого положения в контексте двусторонних налоговых соглашений не сформирована²⁸. Тест основной цели можно считать неким нововведением многосторонней конвенции, несмотря на то что ряд налоговых соглашений содержит некоторые его аналоги. Как отмечает Дэвид Дафф, до принятия многосторонней конвенции включение такого положения в текст налогового соглашения скорее было исключением, чем правилом [Duff, 2018a. P. 638].

Согласно тесту основной цели налоговый орган может отказать в применении налоговой льготы по налоговому соглашению и доначислить налог на прибыль, если установит, что получение такой налоговой льготы являлось одной из главных целей структуры или сделки, за исключением тех случаев, когда предоставление налоговой льготы соответствует объекту и цели соответствующих положений налоговых соглашений²⁹.

Дафф выделяет три ключевые составляющие теста основной цели:

- 1) правило результата (result test), которое предусматривает, что структура или сделка должна исследоваться на предмет налоговой выгоды;
- 2) правило цели (purpose test), которое предполагает исследование цели структуры или сделки;
- 3) правило объекта и цели (object and purpose test), которое предполагает исследование соответствия полученной налоговой выгоды объекту и цели соответствующих положений налогового соглашения [Duff, 2018b. P. 967–968].

В качестве дополнительной составляющей теста основной цели Дэннис Вебер выделяет тест разумного предположения (reasonableness test) [Weber, 2017. P. 49–51], который, как правило, характерен для стран общего права. Например, в Канаде тест

²⁷ Например, ст. 27 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал; ст. 26.2 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал; ст. 22 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы.

²⁸ Автору известны только два дела, в которых суд сослался на применение теста основной цели, содержащегося в двустороннем налоговом соглашении: дело ОАО «БАТ-Ява» (Постановление ФАС Московского округа от 26.12.2008 по делу № А40-18689/08. https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/a56da6ba-767f-4995-92dd-e96ec97021b2/0146387c-e12b-418d-87db-9bb737ffa335/A40-18689-2008_20081223) и дело ООО «Зарников Шугар (Евразия)» (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2014 по делу № А40-27810/14. https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/188c5f01-5629-4167-b66e-736e5cbac5af/d7376744-1ddb-41cb-809f-2d6debef415/A40-27810-2014_20141006).

²⁹ П. 1 ст. 7 многосторонней конвенции.

разумного предположения довольно часто является одной из составляющих средств противодействия уклонению от налогообложения, основанных на применении теста цели. Так, согласно п. 2.1 раздела 256 закона «О подоходном налоге», если в отношении двух или более компаний можно обоснованно предположить, что одной из основных целей отдельного существования этих компаний являлось уменьшение суммы налогов за определенный налоговый год, которые в ином случае подлежали бы уплате, такие компании должны рассматриваться как действующие совместно в налоговом году. Согласно позиции суда в деле “OSFC Holdings Ltd. v. Canada” формулировка «можно обоснованно предположить» указывает на то, что тест является больше объективным, чем субъективным, поэтому внимание должно уделяться соответствующим фактам и обстоятельствам, а не заявлениям о намерениях налогоплательщика; намерения налогоплательщика следует подкреплять письменными доказательствами³⁰. Следовательно, тест разумного предположения является неким механизмом объективизации субъективной составляющей теста основной цели. Российские исследователи высказывают опасения, что тест разумного предположения может быть воспринят российскими правоприменителями не в полной мере, поскольку российское налоговое право не использует эту категорию [Хаванова, 2019. С. 42].

Тест основной цели является международным консенсусом, в то же время он подразумевает высокий уровень налоговой неопределенности для налогоплательщиков вследствие его относительно-определенного характера. Некоторые страны приняли специальные меры для обеспечения налоговой стабильности при применении положений многосторонней конвенции. Например, в Канаде планируется проводить специальный вертикальный контроль использования теста основной цели для противодействия уклонению от налогообложения в трансграничном контексте. В 2019 году в преддверии вступления в силу многосторонней конвенции Налоговое агентство Канады заявило о создании нового комитета по предотвращению неправомерного использования налоговых соглашений (Treaty Abuse Prevention Committee)³¹. Цель создания комитета заключается в подготовке рекомендаций по применению теста основной цели. Предполагается, что комитет будет структурирован аналогично комитету GAAR, действующему в Канаде длительное время для контроля применения общей нормы противодействия уклонению от налогообложения, и будет

³⁰ OSFC Holdings Ltd. v. Canada. <https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/2011/2011scc63/2011scc63.html>.

³¹ <https://taxinterpretations.com/content/535305>.

включать представителей Налогового агентства, Министерства финансов и Министерства юстиции Канады.

Анализ теста основной цели позволяет выделить две главные проблемы, а именно возможности разного подхода к объему его содержания и к определению налоговых последствий его применения.

Проблема содержания теста основной цели. Согласно п. 1 ст. 7 многосторонней конвенции тест основной цели применяется, если «одной из главных целей» (one of the principal purposes) сделки или структуры является получение налоговой выгоды по двустороннему налоговому соглашению. Буквальное толкование теста основной цели позволяет говорить о том, что для вывода о неправомерном использовании положений налогового соглашения налоговым органам не нужно устанавливать, что получение налоговой выгоды по налоговому соглашению являлось главной целью сделки. Для иллюстрации применения теста основной цели комментарий к ст. 29 модельной конвенции ОЭСР 2017 года (п. 180) приводит пример со сменой резидентства, когда физическое лицо меняет место жительства и после этого продает недвижимость. Согласно позиции ОЭСР, если главной целью смены места жительства является получение налоговой льготы по налоговому соглашению, такому лицу может быть отказано в налоговой льготе, несмотря на то что у него могут быть иные причины для смены места жительства, например последующее реинвестирование доходов от отчуждения имущества.

Таким образом, тест основной цели предполагает довольно низкий стандарт доказывания для налоговых органов, что ранее подвергалось критике в научном сообществе [Broe, Luts, 2015. P. 139; Kok, 2016. P. 408; Lang, 2014. P. 659–660] и в рамках публичных обсуждений³². Такой строгий подход предполагает слишком высокую степень субъективной оценки со стороны налоговых органов. Более того, он не учитывает объективной реальности функционирования многонациональных компаний, уделяющих существенное внимание вопросам налогового планирования как части финансового планирования коммерческой деятельности.

Некоторые исследователи полагают, что содержание теста основной цели должно пониматься более узко. В частности, при наличии разумного экономического обоснования сделки налогоплательщику не может быть отказано в налоговой льготе [Chand, 2018. P. 23]. Такая позиция обусловлена тем, что в комментарии к ст. 29 модельной конвенции ОЭСР 2017 года (п. 181) вводится до-

³² <http://www.oecd.org/tax/treaties/comments-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>.

полнительное правило «основной коммерческой деятельности»³³. Согласно этому правилу, если структура или сделка связана с *основной коммерческой деятельностью* компании и ее форма не обусловлена соображениями получения налоговой выгоды, маловероятно, что ее главной целью будет являться получение налоговой выгоды. Однако ОЭСР далее не раскрывает существо этого правила.

Наиболее сложным аспектом действия теста основной цели является использование исключения. Согласно п. 1 ст. 7 многосторонней конвенции тест основной цели неприменим, если предоставление льготы по налоговому соглашению соответствует целям и задачам его соответствующих положений. Определение цели и задачи тех или иных положений налоговых соглашений может быть проблемой как для правоприменителей, так и для налогоплательщиков. Например, в 2007 году налоговые органы предприняли попытку применить доктрину деловой цели к операции по увеличению кипрской компанией уставного капитала в российской организации³⁴. Согласно позиции налоговых органов налогоплательщик неправоммерно использовал положение налогового соглашения, предусматривающее пониженную ставку по дивидендам. Суд, не соглашаясь с выводами налоговых органов, отметил, что внесение вклада в уставный капитал имеет четкую деловую цель и не может рассматриваться как неправомерное применение льготы по налоговому соглашению. Некоторые российские исследователи также рассматривали действия налогоплательщика по увеличению вклада с целью применения пониженной ставки в отношении дивидендов по налоговому соглашению как способ уклонения от налогообложения [Хаванова, 2013]. В то же время в комментарии к ст. 29 модельной конвенции ОЭСР 2017 года (п. 182, пример E) представлена совершенно противоположная позиция. Если компания увеличивает долю своего участия для целей соответствия критериям применения более низкой ставки налога на дивиденды, налогоплательщику не может быть отказано в налоговой выгоде, поскольку увеличение доли участия согласуется с объектом и целью положения налогового соглашения, предусматривающего налоговую льготу по дивидендам.

Следует отметить еще одну проблему применения теста основной цели. Поскольку исключение из применения теста основной

³³ П. 181 комментария к ст. 29 модельной конвенции ОЭСР 2017 года: «В частности, если сделка неразрывно связана с основной коммерческой деятельностью компании и ее форма не была обусловлена соображениями получения налоговой выгоды, маловероятно, что ее главной целью будет считаться получение этой выгоды».

³⁴ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.05.2007 по делу № А40-76383/06 (дело ООО «Винко групп»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/b4651ebe-2dc8-4328-a1d6-f18b700f68c4/4e921e80-c88e-4e92-a5b5-6271a97abb96/A40-76383-2006_20070521.

цели связано с установлением целей и задач положений налогового соглашения, бремя доказывания будет распределено неравномерно между налоговыми органами и налогоплательщиками [Danon, 2018. P. 42]. Так, в рамках применения теста основной цели налоговые органы должны установить, что одна из целей структуры или сделки — получение налоговой выгоды. В то же время налогоплательщику для опровержения позиции налоговых органов необходимо доказать соответствие полученной налоговой выгоды целям и задачам конкретных положений налогового соглашения, а это довольно затруднительная задача для налогоплательщика, который как частный субъект не обладает всеми возможностями по установлению действительного значения целей и задач положений налогового соглашения (например, документы переговорного процесса заключения налогового соглашения остаются недоступными для налогоплательщиков).

Проблема определения налоговых последствий теста основной цели. Также остается неразрешенным вопрос возможности применения так называемой реконструкции налоговой обязанности и использования иных льгот по налоговому соглашению с учетом фактических обстоятельств.

На основании п. 1 ст. 7 многосторонней конвенции, если тест основной цели применим к структуре или сделке, налоговая выгода не предоставляется. Определение налоговой выгоды в тексте многосторонней конвенции не приводится. Следовательно, остаются открытыми вопросы о возможных последствиях применения теста основной цели:

- определять ли налоговые последствия без учета совершенной операции или учитывать налоговые последствия аналогично альтернативной операции, отражающей действительную экономическую суть;
- определять ли налоговые последствия на основании российского налогового законодательства или на основании положений налогового соглашения.

В частности, моделирование ситуации переквалификации российскими налоговыми органами активного дохода налогоплательщика в пассивный позволяет говорить о нескольких возможных вариантах налоговых последствий, например: (1) доначисление налога у источника по ставке 20% на основании пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ; (2) доначисление налога у источника по ставке 15%, если иностранное лицо, получающее доход, является прямым или косвенным акционером российской компании на основании пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ; (3) доначисление налога у источника по пониженной

ставке в отношении дивидендов 5–15%, если иностранное лицо, получающее доход, является прямым или косвенным акционером российской компании согласно положениям налогового соглашения; (4) отказ от доначисления налога у источника, если применимое налоговое соглашение содержит положение, аналогичное ст. 21 модельной конвенции ОЭСР 2017 года, согласно которому другие доходы подлежат налогообложению только в юрисдикции резидентства получателя дохода.

Некоторые зарубежные исследователи полагают, что применение теста основной цели в формулировке п. 1 ст. 7 многосторонней конвенции означает невозможность применения иных льгот по налоговому соглашению и налоговые последствия определяются согласно национальному законодательству [Lang, 2014. P. 657]. Налоговые последствия могут определяться также согласно международному регулированию на основании п. 4 ст. 7 многосторонней конвенции, который представляет собой некое правило реконструкции. Исходя из п. 4 ст. 7 многосторонней конвенции после отказа в применении налоговой льготы по налоговому соглашению на основании теста основной цели лицо, получившее отказ, может подать заявление с просьбой предоставить налоговую льготу в компетентный орган юрисдикции, отказавшей в применении налоговой льготы по налоговому соглашению. После анализа фактов и обстоятельств дела компетентный орган может прийти к выводу, что налоговая льгота может быть предоставлена, или отклонить запрос налогоплательщика после консультации с компетентным органом другой договаривающейся стороны. Применение п. 4 ст. 7 многосторонней конвенции не является автоматическим для всех подписантов многосторонней конвенции и возможно только по выбору договаривающихся сторон. По состоянию на 1 января 2021 года из 95 подписантов многосторонней конвенции только 31 юрисдикция выбрала применение п. 4 ст. 7 многосторонней конвенции (в их числе Великобритания, Кипр, Люксембург, Нидерланды). Таким образом, на практике это положение будет применяться крайне редко.

Другие исследователи не соглашались с таким подходом и обоснованно отмечают, что альтернативные договорные льготы могут быть предоставлены, «если такие льготы доступны в рамках механизмов внутреннего права» [Chand, 2018. P. 40]. Роберт Дэнон указывает, что тест основной цели не будет применяться, когда «договорные льготы предоставляются по измененной схеме фактов» [Danon, 2018. P. 51]. Кроме того, в российской судебной практике уже признан подход к реконструкции налоговых последствий на основании альтернативных положений двустороннего налого-

вого соглашения. Например, в деле ООО «Русджам Стеклотара Холдинг» суд пришел к выводу, что консультационные услуги фактически не оказывались иностранным контрагентом, и переqualificировал выплату за рубеж в скрытое распределение дивидендов³⁵. При этом суд доначислил налог у источника по ставке 10%, а не по стандартной ставке 20%³⁶.

Выводы

Принятие многосторонней конвенции по праву можно рассматривать в качестве нового этапа международного сотрудничества в сфере противодействия уклонению от налогообложения. Она предлагает инновационный подход к противодействию агрессивному налоговому планированию, который заключается в одновременной модификации существующих налоговых соглашений по выбору договаривающихся сторон. Система регулирования налоговых правоотношений в трансграничном контексте приобретает двухуровневую структуру, состоящую из двусторонних налоговых соглашений и своеобразной надстройки — многосторонней конвенции. Существенным ее нововведением является тест основной цели, на основании которого налоговые органы могут отказывать в применении налоговых льгот по налоговым соглашениям, если есть основания полагать, что получение льготы по налоговому соглашению являлось одной из главных целей существующей структуры или сделки. С учетом того, что тест основной цели входит в обязательный минимальный стандарт многосторонней конвенции, он будет применим к большинству налоговых соглашений. Вместе с тем тест основной цели оставляет ряд неразрешенных вопросов и может создать новые проблемы для налогоплательщиков, налоговых органов и судов. Эти проблемы, возможно, будут усугубляться по мере применения теста основной цели и появления различных подходов к толкованию двусторонних налоговых соглашений в целом и теста деловой цели в частности. В результате в краткосрочной перспективе можно ожидать, что применение теста основной цели усугубит проблему правовой неопределенности в международном налоговом планировании и приведет к увеличению числа споров по налоговым соглашениям.

³⁵ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.12.2018 по делу № А11-9880/2016 (дело ООО «Русджам Стеклотара Холдинг»). https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/974d691e-53ff-4713-808b-99ea773311b7/af16af5d-c519-4c14-82fd-763dcd9ba59/A11-9880-2016_20181205.

³⁶ П. 2 ст. 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы.

Литература

1. *Милоголов Н. С., Берберов А. Б.* Предложения ОЭСР по развитию механизма взаимосогласительной процедуры и его состояние в Российской Федерации // *Налоги*. 2018. № 1. С. 42–46.
2. *Хаванова И. А.* Международные налоговые договоры: новая многосторонняя реальность // *Финансовое право*. 2018. № 6. С. 28–30.
3. *Хаванова И. А.* Налоговые соглашения России // *Экономико-правовой бюллетень*. 2013. № 9. С. 7–159.
4. *Хаванова И. А.* Принцип основной цели: новеллы международных налоговых правил // *Финансовое право*. 2019. № 7. С. 40–43.
5. *Шепенко Р. А.* Международные налоговые правила. Ч. 1. М.: Юрлитинформ, 2012.
6. *Bravo N.* The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties // *World Tax Journal*. 2016. Vol. 8. No 3. P. 279–304.
7. *Broe L. D., Luts J.* BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse // *Intertax*. 2015. Vol. 43. No 2. P. 122–146.
8. *Chand V.* The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An In-Depth Analysis // *Intertax*. 2018. Vol. 46. No 1. P. 18–44.
9. *Danon R. J.* Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups // *Bulletin for International Taxation*. 2018. Vol. 72. No 1. P. 31–55.
10. *Duff D. G.* Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 1 // *Canadian Tax Journal*. 2018a. Vol. 66. No 3. P. 619–677.
11. *Duff D. G.* Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 2 // *Canadian Tax Journal*. 2018b. Vol. 66. No 4. P. 947–1011.
12. *Kok R.* The Principal Purpose Test in Tax Treaties Under BEPS 6 // *Intertax*. 2016. Vol. 44. No 5. P. 406–412.
13. *Lang M.* BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties // *Tax Notes International*. 2014. Vol. 74. No 7. P. 655–664.
14. *Weber D.* The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) Versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law // *Erasmus Law Review*. 2017. Vol. 10. No 1. P. 48–59.

Ekonomicheskaya Politika, 2021, vol. 16, no. 1, pp. 38–55

Daria Ya. PODSHIVALOVA. MGIMO University (76, Vernadskogo pr., Moscow, 119454, Russian Federation).
E-mail: d.podshivalova@inno.mgimo.ru

Multilateral Convention: Potential Issues of Legal Uncertainty

Abstract

On October 1, 2019, the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting entered into force with respect to the Russian Federation. The main purpose of the MLI is to establish minimum standards for combating international tax avoidance. The MLI will extend the key approaches of the BEPS plan at once to a large number of bilateral double tax treaties. The application of the MLI is expected from January 1, 2021 in relation to a number of tax treaties concluded by the Russian Federation. At the same time, certain provisions of the MLI leave some questions about their application and may cause new problems for the taxpayers and tax authorities. In the short term, the application of a number of MLI provisions may be expected to increase uncertainty in international tax planning and lead to an increase in the number

of disputes over tax treaties. The main purpose of this article is to analyze the key provisions of the MLI and identify possible problems of their enforcement for the subsequent analysis of potential ways to overcome the legal uncertainty of the application of the MLI. To this end, the tasks were set to study the goal of adopting the MLI, and analyze the content and procedure for the application of the MLI, as well as the content of the key standard of the MLI—the principal purpose test. Identifying the problems of law enforcement before the start of active use of the MLI is important, since it would allow one to pay attention to possible problems at an earlier stage and quickly move to their resolution, which would contribute to the formation of a higher level of legal certainty in the field of international tax planning and further development of foreign economic cooperation.

Keywords: international tax law, Multilateral Instrument, MLI, anti-avoidance, principal purpose test, tax certainty, international cooperation.

JEL: K34, H20, H26, E62.

References

1. Milogolov N. S., Berberov A. B. Predlozheniya OESR po razvitiyu mekhanizma vzaimosoglasitel'noy protsedury i ego sostoyanie v Rossiyskoy Federatsii [OECD Proposals Concerning the Development of the Mutual Agreement Procedure Mechanism and Its State in the Russian Federation]. *Nalogi [Taxes]*, 2018, no. 1, pp. 42-46.
2. Khavanova I. A. Mezhdunarodnye nalogovye dogovory: novaya mnogostoronnyaya real'nost' [International Tax Treaties: A New Multifaced Reality]. *Finansovoe pravo [Financial Law]*, 2018, no. 6, pp. 28-30.
3. Khavanova I. A. Nalogovye soglasheniya Rossii [Russian Tax Treaties]. *Ekonomiko-pravovoy byulleten' [Economic and Legal Bulletin]*, 2013, no. 9, pp. 7-159.
4. Khavanova I. A. Printsip osnovnoy tseli: novelly mezhdunarodnykh nalogovykh pravil [Basic Goal Principle: Novels of the International Taxation Rules]. *Finansovoe pravo [Financial Law]*, 2019, no. 7, pp. 40-43.
5. Shepenko R. A. *Mezhdunarodnye nalogovye pravila. Ch. 1 [International Tax Rules. Part 1]*. Moscow, Yurлитinform, 2012.
6. Bravo N. The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties. *World Tax Journal*, 2016, vol. 8, no. 3, pp. 279-304.
7. Broe L. D., Luts J. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 2015, vol. 43, no. 2, pp. 122-146.
8. Chand V. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An In-Depth Analysis. *Intertax*, 2018, vol. 46, no. 1, pp. 18-44.
9. Danon R. J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, no. 1, pp. 31-55.
10. Duff D. G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test - Part 1. *Canadian Tax Journal*, 2018a, vol. 66, no. 3, pp. 619-677.
11. Duff D. G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test - Part 2. *Canadian Tax Journal*, 2018b, vol. 66, no. 4, pp. 947-1011.
12. Kok R. The Principal Purpose Test in Tax Treaties Under BEPS 6. *Intertax*, 2016, vol. 44, no. 5, pp. 406-412.
13. Lang M. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. *Tax Notes International*, 2014, vol. 74, no. 7, pp. 655-664.
14. Weber D. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) Versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. *Erasmus Law Review*, 2017, vol. 10, no. 1, pp. 48-59.