

ДО ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ БАГАТОСТОРОННЬОЇ КОНВЕНЦІЇ (MLI) ON THE APPLICATION OF THE OF THE MULTILATERAL CONVENTION (MLI)

Масякін І.І., аспірант кафедри фінансового права

Навчально-науковий інститут права Київського національного університету імені Тараса Шевченка

У цій науковій статті автор занурюється в складнощі Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI), розробленої в рамках Плану дій BEPS організацією з економічного співробітництва і розвитку (OECD). Дослідження пропонує глибокий аналіз практичного впровадження та викликів імплементації MLI в Україні. Цей фокус додає локалізовану перспективу до проблеми світового значення, тим самим збагачуючи загальний дискурс щодо міжнародних податкових політик.

Стаття докладно окреслює процедурні аспекти MLI, від правил щодо утримання податків до опцій для застосування мінімальних стандартів, спрямованих на боротьбу з зловживанням податковими пільгами.

Однією з помітних особливостей статті є висвітлення українського досвіду з імплементації MLI. Автор досліджує, як Україна приєдналася до ініціативи BEPS, подальше законодавство, яке було прийнято, та вступ конвенції MLI в силу, пропонуючи деталізований погляд на складнощі, пов'язані міжнародним оподаткуванням.

Крім того, у статті розглядається гнучкість MLI, акцентується увага на її адаптивність до різних податкових договорів та правових систем. Автор обговорює, як країни можуть або прийняти мінімальний стандарт, або розширити свої зобов'язання.

Резюмуючи, стаття служить багатим науковим ресурсом для розуміння операційних складнощів та юридичних нюансів MLI. Вона надає цінне уявлення про структуру, адаптивність та реальне застосування інструменту, зокрема в українському контексті.

Ключові слова: оподаткування, податкова політика, План дій BEPS, Багатостороння конвенція (MLI), агресивне податкове планування, уникнення подвійного оподаткування, правило основної мети, принцип правової визначеності і рівності.

In this comprehensive scholarly article, the author delves into the intricacies of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Combat Base Erosion and Profit Shifting (MLI), developed under the BEPS Action Plan by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). The study offers an insightful exploration of the practical implementation and challenges of adopting the MLI, with a particular focus on Ukraine. This focus brings a localized perspective to an issue of global concern, thereby enriching the overall discourse on international tax policies.

The article stands out for its technical depth and detailed approach. It meticulously outlines the procedural aspects of the MLI, from withholding tax rules to options for applying minimum standards aimed at combating tax benefit abuse.

One of the notable features of the article is its presentation of the Ukrainian experience with the MLI, which adds a case-study dimension to the analysis. The author explores how Ukraine joined the BEPS framework, the subsequent legislation enacted, and the Convention's entry into force, offering a granular look at the complexities involved in adopting international tax reforms.

Moreover, the article addresses the flexibility of the MLI, emphasizing its adaptability to different tax treaties and legal frameworks. It discusses how countries can either adopt a minimum standard or extend their commitments. This flexibility is further illustrated through alternative options available to jurisdictions for implementing minimum standards to combat tax benefit abuse, as well as mechanisms for resolving tax disputes.

In summary, the article serves as a rich academic resource for understanding the operational complexities and legal nuances of the MLI. It contributes meaningfully to the field of international tax law, providing valuable insights into the instrument's structure, adaptability, and real-world application, particularly in the Ukrainian context.

Key words: taxation, tax policy, BEPS Action Plan, Multilateral Convention (MLI), aggressive tax planning, double taxation avoidance, principal purpose rule, principle of legal certainty and equality.

Вступ. Проблема уникнення великим бізнесом оподаткування та виведення капіталів у офшорні юрисдикції завжди була серйозним викликом для економічної безпеки кожної держави, а боротьба з цим явищем стала однією з важливих складових як національних податкових політик, так і міжнародного співробітництва в сфері оподаткування. Задля зменшення кількості випадків уникнення оподаткування, країни, що були зацікавлені у виведенні своїх національних економік «з тіні», мали відмовитися від податкових практик, що мають негативний вплив на економіку, а саме призводять до розмивання податкової бази та штучного зміщення центру прибутку – тобто до тих явищ, що зрештою і сприяють уникненню від сплати податків. З метою протидії вказаним явищам, було розроблено План дій BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) – документ експертно-аналітичного характеру, що містить глибоке опрацювання заходів щодо конкретних проблемних напрямів оподаткування, виявлених Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) на основі аналізу практики низки країн.

Мета статті полягає у висвітленні окремих питань, які стосуються практичного впровадження та застосування Багатосторонньої конвенції (MLI), зважаючи на План дій BEPS.

Викладення основного матеріалу. У межах реалізації Кроку 15 Плану дій BEPS ОЕСР було розроблено Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які

стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, або MLI (Multilateral instrument). Як вважали розробники Конвенції, MLI дозволить швидко внести зміни до угод щодо уникнення подвійного оподаткування, зокрема імплементувати в них стандарти Плану дій BEPS, а також зменшити можливість уникнення від сплати податків транснаціональними корпораціями. Гнучкість та функціональність Багатосторонньої конвенції сприяли швидкому її прийняттю з боку міжнародного співтовариства – так наразі, Багатосторонню конвенцію підписали 143 юрисдикції. Більшість з них ратифікували MLI, і завдяки цій процедурі стали сторонами Багатосторонньої конвенції, адже Сторона-підписант стає стороною Конвенції після того, як вона здасть на зберігання депозитарію документ про ратифікацію, прийняття або схвалення цього акту.

Україна приєдналася до рамкової угоди щодо BEPS у 2017 році. Приєднання нашої держави було обумовлене потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій. У рамках реалізації Плану дій BEPS, Багатостороння конвенція була підписана Україною 23.07.2018 р. Згодом, 19.03.2019 р. Президент підписав Закон про рати-

фікацію Конвенції від 28.02.2019 р. № 2692-VIII. Конвенція набрала своєї чинності з 01.12.2019 р.

Отже, зупинимось детальніше на імplementації цього кроку Плану дій BEPS, який в міжнародних нормативно-правових актах та відповідній фаховій літературі відомий як Захід № 15. Так, його суттю є розроблення багатостороннього інструменту для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування. Варто зазначити, що Багатосторонню конвенцію почали розробляти після того, як у вересні 2014 року була опублікована доповідь щодо Заходу № 15. У цій доповіді наголошувалося на необхідності внесення змін до двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Пізніше, базуючись на даному документі Комітет з фінансових питань ОЕСР у лютому 2015 року затвердив мандат, в якому були визначені напрямки для успішної розробки Багатосторонньої конвенції, серед яких особлива увага приділялася меті та сфері діяльності майбутньої конвенції, порядок участі у роботі з її підготовки та орган, що є відповідальним за її розробку, а також правила, процедури та фінансування розробки конвенції. В результаті цієї діяльності, у 2016 році було прийнято текст Багатосторонньої конвенції, а наступного року – її було підписано більшістю країн-учасниць Плану дій BEPS.

Водночас введення Багатосторонньої конвенції в дію відбувається окремо для кожної країни. Відповідно до підпункту «а» пункту 1 статті 35 Багатосторонньої конвенції, щодо податку на доходи нерезидентів Багатостороння конвенція вводиться в дію у перший календарний день року, в якому вона набула чинності для обох держав-учасниць [1]. Наприклад, якщо набуття чинності відбулося 01 жовтня 2018 року, то Багатостороння конвенція вводиться в дію з 01 січня 2019 року щодо податку на доходи нерезидентів. Відповідно до підпункту «б» пункту 1 статті 35 Багатосторонньої конвенції, стосовно інших податків Багатостороння конвенція вводиться в дію у податковий період, що починається через шість місяців після дати набуття нею чинності для обох держав [1]. Наприклад, якщо набуття чинності відбулося 01 жовтня 2018 року, то Багатостороння конвенція вводиться в дію у податковий період, наступний за 01 квітня 2019 року (тобто, з 01 січня 2020 року, якщо таким податковим періодом є календарний рік). Відповідно до пункту 7 статті 35 Багатосторонньої конвенції, Договірні юрисдикції мають право змінити дату введення в дію положень Багатосторонньої конвенції [1].

Для приєднання до Багатосторонньої конвенції держава має підписати відповідний Протокол. Підписавши Протокол, держава-учасник тим самим вносить зміни до всіх угод про уникнення подвійного оподаткування, які сама держава-учасник визначає як угоди, що охоплюються Багатосторонньою конвенцією [2]. Для цього держава-учасник вносить відповідні угоди до переліку, що визначений у статті 2 Багатосторонньої конвенції. Відповідно до статті 34 Віденської конвенції про право міжнародних договорів, міжнародний договір не створює зобов'язань або прав для третьої держави без її на те згоди [3]. Саме тому, про що, зокрема, зазначається у Звіті ОЕСР стосовно Заходу № 15, Багатостороння конвенція не буде застосовуватися до третіх сторін, що не є стороною цієї міжнародної угоди [4]. Як зазначається в Пояснювальних положеннях, Протокол про приєднання не застосовується таким чином, як має застосовуватися звичайний протокол про внесення змін до угоди про уникнення подвійного оподаткування [2, с. 3]. Натомість, Протокол застосовується поряд із існуючими угодами про уникнення подвійного оподаткування та протоколами про внесення змін до них. Таким чином, Протокол про приєднання до Багатосторонньої конвенції і угоди про уникнення подвійного оподаткування мають однакову юридичну силу. При цьому Протокол застосовується не замість угод про уникнення подвійного оподаткування, а у якості доповнення до таких угод. Через це

неминуче виникає темпоральна колізія, яка вирішується шляхом застосування принципу *lex posterior derogat legi priori*, тобто Протокол про приєднання до Багатосторонньої конвенції має бути застосований переважно до положень угод про уникнення подвійного оподаткування та протоколів про внесення змін до таких угод [4, с. 31].

При цьому тлумачення положень Багатосторонньої конвенції здійснюється відповідно до загального правила щодо тлумачення міжнародних угод, як визначено у частині 3 статті 30 Віденської конвенції про право міжнародних договорів. Відповідно до цього правила, «положення старих угод між сторонами, які є також сторонами більш пізньої угоди, застосовуються в обсязі, в якому такі положення не суперечитимуть більш пізній угоді» [2].

Важливою перевагою Багатосторонньої конвенції є гнучкий підхід до її імplementації. Це проявляється у тому, що Багатосторонньою конвенцією дозволяється визначати угоди про уникнення подвійного оподаткування, які охоплюються дією Багатосторонньої конвенції, застосовувати або тільки мінімальний стандарт, або розширену версію Багатосторонньої конвенції, не застосовувати мінімальний стандарт, якщо чинні угоди про уникнення подвійного оподаткування вже містять положення, що відповідають мініальному стандарту плану протидії BEPS. Характерною ознакою є можливість в межах тих чи інших положень застосовувати певні положення частково або повністю виключити їх застосування (крім мінімального стандарту) через механізм застережень/повідомлень до усіх угод, що охоплені дією Багатосторонньої конвенції та можливість застосовувати опціональні положення і альтернативні положення. Дозволяється також виключити дію тих чи інших положень Багатосторонньої конвенції до певних положень угод про уникнення подвійного оподаткування, що мають певні особливості (об'єктивні, спеціальні характеристики) через механізм застережень, до усіх угод, що охоплюються Багатосторонньою конвенцією [2, с. 3–4].

Одночасно з такою гнучкістю позиція держави, яка підписала Багатосторонню конвенцію, є єдиною по відношенню до усіх Угод про уникнення подвійного оподаткування, які охоплюються Багатосторонньою конвенцією, що забезпечує принцип правової визначеності і рівності у застосуванні положень Багатосторонньої конвенції.

Багатостороння конвенція пропонує Договірним юрисдикціям обрати наступні альтернативні варіанти імplementації мінімального стандарту протидії зловживанням податковими пільгами, що передбачені угодами про уникнення подвійного оподаткування:

1) застосування PPT («Principal purpose test»). PPT застосовується автоматично, якщо країна не обрала інші можливі варіанти.

2) застосування PPT і спрощеного LOB (як симетричного, так і асиметричного). Зокрема, таку опцію обрали такі юрисдикції, як Вірменія, Болгарія, Данія, Греція.

3) застосування деталізованого правила LOB і правила для кондуїтних компаній. Варто зазначити, що цей варіант мінімального стандарту прямо не передбачений у Багатосторонній конвенції і має на увазі проведення двосторонніх переговорів). Зокрема, застосування такого варіанту обрали такі юрисдикції, як Канада і Польща.

Імplementація Заходу № 14 плану протидії BEPS передбачає застосування Договірними юрисдикціями мінімального стандарту щодо врегулювання спорів, які пов'язані із застосуванням угод про уникнення подвійного оподаткування.

Висновки. Нині Україна максимально виражено підходить до питання впровадження різного роду рекомендацій. Примітно, що заходи плану протидії BEPS не лишаються поза уваги вітчизняних компетентних органів. В умовах воєнного стану не варто зупинятись і чекати на кращі часи – слід робити щось паралельно із реаліями сьогодні, а щось – на випередження.

ЛІТЕРАТУРА

1. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Офіційний переклад. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text (дата звернення: 11.07.2023 р.)
2. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата звернення: 11.07.2023 р.)
3. Віденська конвенція про право міжнародних договорів. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118#Text (дата звернення: 11.07.2023 р.)
4. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en (дата звернення: 11.07.2023 р.)