УДК 341.1/8
DOI 10.52468/2542-1514.2021.5(2).99-108

CC BY 4.0

ОГОВОРКИ И ЗАЯВЛЕНИЯ В ПРАКТИКЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ДОГОВОРОВ

И.А. Хаванова[1,2]
[1] *Национальный исследовательский университет – Высшая школа экономики, г. Москва, Россия*
[2] *Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия*

Информация о статье
Дата поступления –
01 февраля 2021 г.
Дата принятия в печать –
15 апреля 2021 г.
Дата онлайн-размещения –
25 июня 2021 г.

Ключевые слова
Оговорка, заявление, международный налоговый договор, Многосторонняя конвенция, размывание налоговой базы, вывод прибыли из-под налогообложения

Исследуются концептуальные особенности и проблемы применения оговорок и заявлений к Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, которая разработана в рамках реализации Плана ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)).
Отмечается, что до недавнего времени оговорки играли незначительную роль в международном налогообложении, как правило, отражая разногласие, выраженное страной – членом ОЭСР, относительно положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР или Официального комментария к ней. Оговорки формулировались в отношении необязательного (модельного) документа, их юридическая ценность была ограничена. Подобного рода оговорки не могут быть отождествлены с заявлениями, сделанными в отношении юридически обязательных документов, таких как Многосторонняя налоговая конвенция. Анализируя основные положения научной дискуссии по данной проблематике, автор полемизирует с исследователями, которые полагают, что конструкция оговорок к Многосторонней налоговой конвенции не соответствует положениям об оговорках Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г., и квалифицируют данные оговорки как «юридические гибриды».
Делается вывод, что конструкция оговорок к Многосторонней налоговой конвенции обусловлена особенностями соглашений об избежании двойного налогообложения. Модельный принцип нормотворчества (использование Модельной налоговой конвенции ОЭСР) сделал возможным разработку «зонтичной» архитектуры отношений между положениями Многосторонней налоговой конвенции и нормами соглашений об избежании двойного налогообложения. Приводится классификация оговорок, в частности выделяются оговорки общего характера и оговорки «по кругу договоров», рассматривается специфика оговорок к положениям Конвенции, составляющим минимальный стандарт.

RESERVATIONS AND DECLARATIONS TO TAX TREATIES

Inna A. Khavanova[1,2]
[1] *National Research University – Higher School of Economics, Moscow, Russia*
[2] *Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia*

Article info
Received –
2021 February 01
Accepted –
2021 April 15
Available online –
2021 June 25

Keywords
Reservation, declaration, tax treaty, Multilateral Convention, base erosion, profit shifting

The subject of the article. The article represents a research of conceptual properties and issues of applying reservations and declarations to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, developed in frames of implementing the OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The Multilateral Tax Convention modifies the application of agreements for avoiding double taxation, that are covered by its action. Since January 1, 2021 it has been applied to 34 agreements for avoiding double taxation between the Russian Federation and such countries as the UK, Canada, Latvia, Malta, the Netherlands and France. The Multilateral Tax Convention provides for updating bilateral tax treaties – whether they were developed upon the OECD Model Tax Convention or the UN Model Tax convention. The Convention retains a great degree of flexibility in relation to the implementation of its provisions – especially by the means of reservations, made by the countries.
The purpose of the article is to identify the main characteristics of applying reservations and declarations in international tax law.

ISSN 2542-1514 (Print)

The methodology.The study is based on empirical methods of comparison and description, theoretical methods of formal and dialectical logic.
The main results. Reservations have played a minor role in international taxation until now – usually they reflected disagreement, expressed by an OECD member country with the provisions of the OECD Model Tax Convention or its Official commentary. Reservations were formulated in relation to a non-binding (model) document and their importance was limited. Such reservations cannot be associated with declarations, made in relation to legally binding documents like the Multilateral Tax Convention. Analyzing the general points of scientific dispute upon the mentioned range of issues, the author argues with researchers who deem that the structure of reservations to the Multilateral Tax Convention doesn't correspond with the provisions over reservations in the Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969 and thus recognize those reservations as "legal hybrids".
Conclusions. The structure of reservations to the International Tax Convention is determined by the nature of double taxation agreements. The model lawmaking principle (the use of the OECD Model Tax Convention) allowed developing "umbrella" architecture of relationships between the provisions of the Multilateral Tax Convention and the norms of double taxation agreements. The article categorizes types of reservations as reservations of general nature and treaty-specific reservations. The article also considers the specific properties of reservations made in relation to the provisions of the Convention, which compose a minimal standard.

1. Введение

В 2020 г. Российская Федерация в соответствии со статьей 35 (7)(b) многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения[1] (далее – МНК, Конвенция), уведомила ОЭСР о завершении внутригосударственных процедур, необходимых для начала применения Конвенции с 1 января 2021 г. (в определенных случаях – с 1 января 2022 г.) в отношении 34 соглашений.

МНК была разработана в рамках реализации Плана ОЭСР/G20 противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS), чтобы осуществить быстрое, скоординированное и согласованное внедрение на многосторонней основе мер противодействия BEPS, связанных с налоговыми соглашениями. Конвенция ратифицирована Федеральным законом от 1 мая 2019 года № 79-ФЗ (далее – Закон о ратификации МНК)[2] *с оговорками и заявлениями*, которые влияют на существо и объем воздействия МНК на российские соглашения. По верному замечанию С.В. Филиппова, факт заключения многостороннего договора «отнюдь не означает, что все государства-участники имеют одинаковые права и несут одинаковые обязанности» [1, с. 49]. Впрочем, не столько данное обстоятельство объясняет наш интерес к избранной проблематике, сколько специфика оговорок к МНК, уже ставшая предметом обстоятельной дискуссии в научной юриспруденции [2–5].

МНК – вершина сложной системы многосторонних отношений государств в сфере налогообложения, сконцентрированных изначально на репродукции двусторонней модели соглашения об избежании двойного налогообложения доходов (далее – СИДН) сообразно Модельной налоговой конвенции ОЭСР[3]. Модельный принцип нормотворчества (упомянутая особенность раскрыта в ряде наших работ [6]) сделал возможным разработку инновационной модели МНК (модификация применения СИДН), «зонтичной» архитектуры отношений между ее положениями и договорами, на которые распространяется Конвенция.

[1] Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. URL: https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm (дата обращения: 19.02.2021).

[2] Федеральный закон от 1 мая 2019 г. № 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» // СПС «Гарант».

[3] OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. DOI: 10.1787/g2g972ee-en.

ISSN 2658-4050 (Online)

Как отмечает И.И. Кучеров, «система налогово-правового регулирования того или иного государства складывается из двух основных составляющих – национального и международного налогового права» [7, с. 60]. Иначе оценивает это Р.А. Шепенко: «Кто надеется увидеть международное налоговое право, надеется на то, чего никогда не было, нет и, вероятно, никогда не будет» [8, с. 234]. Не нужно быть провидцем, чтобы предположить: накал дискуссии с появлением МНК будет лишь нарастать. Это событие уже названо вехой в эволюции международного налогового режима (international tax regime) [9], важным шагом в переходе от двусторонности к многосторонности в международном налогообложении [10, с. 9]. Вместе с тем литература последних лет [11–17] раскрывает многочисленные проблемы применения Конвенции не только с позиции ее взаимодействия с двусторонними налоговыми договорами, но и в контексте основополагающих принципов международного публичного права.

При описании юридического эффекта МНК обычно используется английский глагол *«to modify»* (модифицировать), а не глагол *«to amend»* (вносить изменения), который применяется в Протоколах о внесении изменений в СИДН. Хотя в официальном переводе МНК с английского на русский язык мы увидим термин «изменение», а не «модификация» (так, согласно статье 1 МНК Конвенция «*изменяет все Налоговые соглашения*, на которые распространяется…»)[4], важно учитывать, что Конвенция не является одним из протоколов к налоговым соглашениям. Изменения, вносимые Протоколами, становятся неотъемлемой частью соглашений, в то время как МНК применяется совместно с СИДН, модифицируя их в процессе применения.

2. Юридический феномен «гибкой совместимости»

В стремлении привлечь как можно больше государств – несмотря на, порой, различные фискальные интересы и уровень экономического развития, – Конвенция обеспечивает высокий уровень гибкости, позволяя государствам различным образом формировать («конструировать») объем и содержание обязательств. Такого рода юридические механизмы подразделяются на две группы [3]: (1) *opt-outs* (оговорки); (2) *opt-ins* (факультативные (опциональные) и альтернативные положения). В основе деления – специфика юридического эффекта: в первом случае – исключение действия нормы МНК, во втором – согласие на действие нормы МНК. И если механизм «opt-in» позволяет начать (запустить) конкретные отношения (подключить действие нормы), «opt-out», напротив, – исключить действие нормы, в применении которой государство не заинтересовано.

Государства могут выбирать, какие положения МНК принять, если это не минимальные стандарты, какие именно СИДН должны быть модифицированы [18]. Заметим, что потенциально Конвенция применима ко всем существующим СИДН (независимо от основы – Модельная налоговая конвенция ОЭСР или Модельная налоговая конвенция ООН).

Для достижения сложного равновесия между гибкостью и достижением основных целей МНК предусмотрены минимальные стандарты, которые должны быть реализованы Сторонами (в сфере противодействия злоупотреблениям положениями СИДН [19–21] и совершенствования взаимосогласительных процедур), а также опциональные (факультативные) положения (их выбор остается за Сторонами МНК). В результате была создана система «гибкой совместимости», реализуемая, главным образом, посредством юридических конструкций: (1) конвенционного характера (не требуют дополнительного волеизъявления) – правила совместимости (*compatibility clauses*, статья 26 МНК); (2) заявительного характера (требуют дополнительного волеизъявления) – оговорки (*reservations*, статья 28 МНК) и уведомления (*notifications*, статья 29 МНК).

Что касается правил совместимости, они направлены на решение проблем наложения или пересечения конвенционных норм, например, когда договор «входит в противоречие или просто расходится в отдельных конвенционных постановлениях с предыдущим договором, связывающим одно или несколько из договаривающихся государств, которые являются одновременно и участниками последующего договора» [22, с. 77].

В отношении оговорок, в свою очередь, следует обратить внимание, что ранее они играли весьма скромную роль в сфере международных налоговых правил, главным образом, отражая разногласие, выраженное страной-членом ОЭСР, с положениями Модельной налоговой конвенции ОЭСР (*Reservations on the Article*) и/или комментария к ней

[4] Официальный сайт Минфина России. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128657-teksty_mnogostoronnei_konventsii_po_vypolneniyu_mer_otnosyashchikhsya_k_nalogovym_soglasheniyam_v_tselyakh_protivodeistviya_razmyvaniyu_nalogovoi_bazy_i_vyvodu_pribyli_iz-pod (дата обращения: 15.01.2021).

[23]. Оговорки относились к необязательному (модельному) документу, вследствие чего их важность для применения СИДН была ограничена [4]. Такого рода оговорки, конечно, не могут быть приравнены по юридическим последствиям к односторонним заявлениям, сделанными в отношении международных договоров.

3. Оговорки и заявления в международном публичном праве

В некоторых случаях после подписания, ратификации, принятия, утверждения договора или присоединения к нему государства выступают с заявлениями. Такие заявления, как указывается в Руководстве ООН по международным договорам, могут именоваться «оговорками», «заявлениями», «разъяснительными заявлениями», а также «декларациями или заявлениями о толковании» *(«reservation», «declaration», «understanding», «interpretative declaration», «interpretative statement»)* [24]. Независимо от формулировки или названия любое заявление, направленное на исключение или изменение юридического действия некоторых положений международного договора в их применении к заявителю, представляет собой по существу оговорку *(«reservation»).* Хотя проблемы могут возникать и в связи с оговорками к двусторонним международным договорам, основное внимание в правовой доктрине традиционно сосредоточено на оговорках к многосторонним договорам, которые представляют наибольшие трудности на практике [25–27].

В статье 2(1)(d) Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года (далее – Венская конвенция (1969 г.)) оговорка *(reservation)* определяется как одностороннее заявление в любой формулировке и под любым наименованием, сделанное государством при подписании, ратификации, принятии или утверждении договора или присоединении к нему, посредством которого оно желает исключить или изменить юридическое действие определенных положений договора в их применении к данному государству.

Вместе с тем государство может сделать заявление *(declaration)* по поводу своего понимания какого-либо вопроса, содержащегося в каком-либо положении международного договора, или толкования такого положения. Заявления подобного характера не направлены, в отличие от оговорок (*reservation)*, на исключение или изменение юридического действия договора. Примечательное заявление, например, было сделано при ратификации в 2018 г. нового СИДН с Бельгией (2015 г.): «Российская Федерация исходит из того, что Королевство Бельгия является субъектом международного публичного права, который несет ответственность за добросовестное и полное выполнение обязательств Бельгийской Стороны, предусмотренных Конвенцией между Российской Федерацией и Королевством Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и Протоколом к ней»[5].

Если при ратификации СИДН заявления были, скорее, редкостью и не затрагивали непосредственно правила налогообложения, то применительно к МНК они вписаны в конструкцию модификации соглашений, «очерчивая» ее сферу – как по объему воздействия, так и по содержанию.

Статья 23 Венской конвенции (1969 г.) закрепляет письменную форму оговорки, согласия с ней, а также возражения против оговорки[6]. В нормах МНК, которые содержат положения об оговорках, используется наиболее распространенная формулировка: *«Сторона может оставить за собой право не применять…».* Редким примером, когда государству, сделавшему оговорку, позволено изменять положение Конвенции, а не исключать его, является статья 4 (3) (e) МНК (Сторона Конвенции может оставить за собой право заменить последнее предложение пункта 1 для целей своих СИДН текстом следующего содержания: «При отсутствии такого согласия этому лицу не предоставляются какие-либо льготы или освобождение от налогов, предусмотренные налоговым соглашением, на которое распространяется настоящая Конвенция»).

В силу статьи 19 Венской конвенции (1969 г.) государство может формулировать оговорку, за исключением случаев, когда:

а) данная оговорка *запрещается* договором;

[5] Федеральный закон от 23 мая 2018 г. № 115-ФЗ «О ратификации Конвенции между Российской Федерацией и Королевством Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и Протокола к ней» // СПС «Гарант».

[6] Если оговорка сделана при подписании договора, подлежащего ратификации, принятию или утверждению, она должна быть официально подтверждена сделавшим оговорку государством при выражении им своего согласия на обязательность для него этого договора.

ISSN 2658-4050 (Online)

b) договор предусматривает только *определенные* оговорки, в число которых данная оговорка не входит; или

c) оговорка *несовместима с объектом и целями* договора (в случаях, не подпадающих под действие пунктов «a» и «b»).

Таким образом, в качестве общего правила закреплен запрет на оговорки, несовместимые с объектом и целями международного договора. Эта конструкция объяснима – действия государства не должны вести к фактическому уничтожению договора в результате посягательства на его «святая святых» – предмет и цели.

4. Концептуальные особенности оговорок к МНК

Охраняя целостность обязательства, некоторые договоры содержат запрет на оговорки или разрешают лишь некоторые оговорки. В МНК предусмотрен *закрытый* перечень разрешенных оговорок, *исключение* составляет применение арбитражной процедуры (статья 28). Если по общему правилу, никакие оговорки не могут быть сделаны к Конвенции, за исключением тех, которые *прямо разрешены,* то что касается Части VI «Арбитраж», которая применяется если обе Договаривающиеся Юрисдикции сделали уведомление об этом, Конвенция не предписывает «стандартных» формулировок, разрешая государствам формулировать одну или более оговорок в отношении предмета дел, которые подлежат рассмотрению арбитражем. Отметим, что Россия сделала оговорку о неприменении Части VI «Арбитраж».

МНК регламентирует не только, к каким именно нормам (положениям Конвенции) могут делаться оговорки, но и какие именно оговорки. Например, согласно положениям статьи 5(3) «Фискально-прозрачные образования» Сторона может оставить за собой право не применять статью полностью или частично (например, в отношении СИДН, уже соответствующих положениям МНК), применять статью только к ограниченному перечню СИДН. В отношении статьи 3 МНК Российской Федерацией не сделано ни оговорок, ни заявлений. И такой подход уже вызвал разноречивые комментарии. О.Э. Гончарова, например, поясняет, что страны смогут применять новые положения (о фискально-прозрачных лицах, ст. 3 МНК) «в рамках уже заключенных налоговых соглашений *посредством ратификации* соответствующих положений многосторонней Конвенции... Однако к российским налоговым соглашениям *эти положения прямо применяться не будут, поскольку Россия не указала их при ратификации* этой конвенции» [28]. Последнее предложение сопровождается указанным автором ссылкой на Закон о ратификации МНК.

Мы бы иначе оценили данную ситуацию: МНК ратифицирована Российской Федерацией без оговорок в отношении статьи 3 Конвенции. Указание на конкретную статью, как подлежащую применению, при ратификации не требуется, если только из МНК не вытекает иного. В данном случае отсутствие в Законе о ратификации МНК и впоследствии в уведомлении в Депозитарий отдельного упоминания статьи 3 не означает, что норма, образно говоря, – не попала под «ратификацию».

Еще на одну особенность следует обратить внимание. А.В. Жарский писал, что «существенным недостатком Венской конвенции является отсутствие объективной процедуры установления допустимости оговорки по статье 19, а именно определения критерия совместимости с объектом и целью договора. Частным случаем решения этой проблемы является включение в конкретные договоры соответствующих механизмов такого определения» [29]. В преамбуле МНК достаточно детально сформулированы цели и предмет Конвенции, что в сочетании с моделью закрытого перечня оговорок должно позитивно отразиться на практике использования оговорок, исключив заявления, несовместимые с объектом и целями МНК [27].

5. Последствия оговорок к МНК

Р. Антон называет оговорки к МНК «юридическими гибридами» *(«legal hybrids»)* в уверенности, что ОЭСР отходит от Венской конвенции (1969 г.), продвигая неизвестные юридические конструкции, чтобы завуалировать отсутствие многостороннего консенсуса относительно того, как лучше всего бороться с BEPS [2]. В обоснование он отмечает, что если оговорки, закрепленные в статье 21(1) Венской конвенции (1969 г.), применяются только на симметричной основе, то МНК вводит два дополнительных типа оговорок: асимметричные и требующие согласия между двумя договаривающимися государствами.

Статья 21 «Юридические последствия оговорок и возражений против оговорок» Венской конвенции (1969 г.) устанавливает, что оговорка, действующая в отношении другого участника в соответствии со статьями 19, 20 и 23: a) изменяет для сделавшего оговорку государства в его отношениях с этим другим участником положения договора, к которым относится оговорка, в пределах сферы действия оговорки; и b) изменяет в той же мере указанные поло-

жения для этого другого участника в его отношениях со сделавшим оговорку государством. Вместе с тем, оговорка не изменяет положений договора для других участников в их отношениях между собой.

Правила МНК следуют подходам Венской конвенции (1969 г.): статья 28 (3) устанавливает, что если иное прямо не предусмотрено положениями МНК, оговорка: a) изменяет для Стороны, делающей оговорку, в ее отношениях с другой Стороной положения МНК, к которым относится оговорка, в пределах сферы действия оговорки; и b) в той же мере изменяет эти положения для другой Стороны в отношениях со Стороной, делающей оговорку. При правоприменении эффект оговорки концентрируется на конкретном СИДН, исключая действие положений МНК, охваченных оговоркой.

Примером симметричного подхода, в частности, является статья 8 МНК, которая вводит 365-дневный период владения акциями как условие получения права на пониженную ставку налога по договору. Государство может оставить за собой право не применять это положение к своим СИДН или принять статью 8, за исключением соглашений, которые уже предписывают (i) тот же период владения; (ii) минимальный период менее 365 дней; или (iii) минимальный период более 365 дней. Условие о 365-дневном периоде будет применяться только в том случае, если *обе договаривающихся юрисдикции* сделали такое уведомление в отношении существующего положения: «[...] Пункт 1 применяется к положению Налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция, только если все Договаривающиеся Юрисдикции сделали уведомление в отношении такого положения».

Некоторые оговорки к МНК отходят от симметричного подхода, вызывая дискуссию в научной литературе. Прежде всего, это оговорки, которые оцениваются как своего рода «право вето» *(«veto power»)* [2]. Так, статья 5 «Применение методов устранения двойного налогообложения» МНК содержит три варианта правил (A, B, C), которые государства могут выбрать. При этом в силу статьи 5(9) МНК Сторона, которая *не выбрала Вариант С*, может оставить за собой право в отношении одного, нескольких или всех СИДН, на которые распространяется МНК, *не разрешать* другой Договаривающейся Юрисдикции применять Вариант С. Такое право на «запрет» критикуется за концептуальное отличие от классического понимания оговорки в международном публичном праве как одностороннего заявления (обратим внимание, что и формулирование оговорки несколькими государствами не влияет на ее односторонний характер). Не избежали критики и так называемые частичные оговорки, оговорки, когда государства связаны достижением взаимоприемлемого решения (это касается минимальных стандартов, оговорки «под условие»).

Конечно, подход, при котором посредством различных механизмов многостороннего соглашения создается база для взаимного решения в рамках СИДН, отличается от классических подходов. Вместе с тем, мы бы не проводили здесь резкой границы с институтами Венской конвенции (1969 г.), упрекая МНК в рождении «неведомой зверушки». Да, господствующая научная доктрина исходит из того, что оговорка может позволить государству стать стороной в многостороннем договоре, участвовать в котором в противном случае оно либо не пожелало бы, либо не смогло. Однако в нашем случае оговорка должна обеспечить и обновление двустороннего соглашения только в желаемом каждым государством и в то же время согласованном (двустороннем) формате. Стороны МНК могут использовать оговорки: (1) *общего характера* – для отказа (полностью или частично) от применения норм МНК, не отражающих минимальный стандарт, (2) *по кругу договоров (подмножество СИДН)* – для отказа (полного или частичного) от применения положений МНК к идентифицируемому посредством перечня подмножеству соглашений. Цель такого отказа – сохранение существующих положений СИДН с определенными характеристиками.

Для статей МНК, устанавливающих минимальные стандарты, возможность полного отказа ограничивается выполнением определенных условий. Они состоят в том, что СИДН соответствует минимальному стандарту, поскольку уже содержит такое же или аналогичное правило, или что сторона, делающая оговорку, обязуется соблюдать минимальный стандарт альтернативным образом. Как мы уже отмечали, минимальные стандарты охватывают условия, обеспечивающие предотвращение злоупотреблений [30; 31].

6. Выводы

Соглашения об избежании двойного налогообложения не живут самостоятельно – вне опоры на национальное законодательство. Такова природа этих международных договоров, не создающих налоговые обязанности, но разграничивающих налоговые юрисдикции (дистрибутивные правила). И коль скоро цель МНК – упорядочить жизнь «семейства» СИДН, привнеся в нее нормы, обеспечива-

ющие функционирование системы налогообложения трансграничных операций без эксцессов BEPS, то данная конструкция усложняется. Представители научной доктрины, пришли, по-видимому, к согласию только в одном: МНК – один из самых сложных юридических текстов в области международного налогообложения. Конвенция опирается на двусторонние отношения государств при формировании многостороннего решения. Это многослойная конструкция, которая не работает исключительно в режиме отказа одного из государств от нежеланной нормы. «Конструктор» МНК ориентирован на созидательный процесс формирования предпочтительного варианта модификации СИДН, в котором задействованы как механизмы исключения действия определенных норм Конвенции в применении к конкретному государству, так и механизмы, подключения действия избранного положения к соглашениям, на которые распространяется Конвенция.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Филиппов С.В. Оговорки в теории и практике международного договора / С.В. Филиппов. – М. : ИМО, 1958. – 102 с.

2. Antón R.G. Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids / R.G. Antón // Bulletin for International Taxation. –2017. – Vol. 71, № 10. – P. 544–552.

3. Bravo N. Interpreting Tax Treaties in the Light of Reservations and Opt-Ins under the Multilateral Instrument / N. Bravo // Bulletin for International Taxation. – 2020. – Vol. 74, № 4/5. – P. 231–241.

4. Vega A., Rudyk I. Explaining Reservations to the OECD Model Tax Convention: An Empirical Approach / A. Vega, I. Rudyk // InDret. – 2011. – № 4. – URL: https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/860_en.pdf (дата обращения: 01.02.2021).

5. Obando R. Reservations and Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument: Overcoming New Interpretative Challenges / R. Obando // Master Thesis. – Lund University. Master's Programme in European and International Tax Law. – 2016/2017. – URL: http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=8910772&fileOId=8910773 (дата обращения: 01.02.2021).

6. Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография / И.А. Хаванова ; под ред. И.И. Кучерова. – М. : Юриспруденция, 2016. – 352 с.

7. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс) : учебник / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. – 452 с.

8. Шепенко Р.А. Международные налоговые правила в систематическом изложении / Р.А. Шепенко. – М. : Проспект, 2021. – 240 с.

9. Avi-Yonah R. A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits / R. Avi-Yonah, H. Xu // Michigan Journal of International Law. – 2018. – Vol. 39, iss. 2. – P. 155-216. – URL: https://repository.law.umich.edu/mjil/vol39/iss2/2 (дата обращения: 01.02.2021).

10. Pistone P. Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law / P. Pistone // World Tax Journal. – 2014. – February. – P. 3–9. – URL: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311949/mod_resource/content/1/Pasquale%20Pistone.pdf (дата обращения: 01.02.2021).

11. Valente P. BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument / P. Valente // Intertax. – 2017. – Vol. 45. – P. 219–228.

12. Hattingh P. The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges? / P. Hattingh // Bulletin for International Taxation. – 2017. – Vol. 71, № 3/4. – P. 1–10.

13. Bravo N. A Multilateral Instrument for Updating the Tax Treaty Network / N. Bravo. – IBFD, 2020. – 365 p.

14. Bravo N. The Mauritius Convention on Transparency and the Multilateral Tax Instrument: models for the modification of treaties? / N. Bravo // Transnational corporations. – 2018. – Vol. 25, № 3. – P. 85–109.

15. Austry S. The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties / S. Austry, J.F. Avery Jones, P. Baker // Bull. Intl. Taxn. – December 2016. – P. 683–689.

16. 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 / С.К. Лещенко // Журнал Белорусского государственного университета. Право. – 2017. – № 3. – С. 60–74.

17. Kleist D. A multilateral instrument for implementing changes to double tax treaties: problems and prospects / D. Kleist // Intertax. – 2016. – № 44(11). – P. 823-830.

18. Oguttu A. Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instrument to Address Treaty-Related Base Erosion and Profit Shifting Measures? / A. Oguttu // CGD Policy Paper. – 2018. – Washington, DC: Center for Global Development. – URL: https://www.cgdev.org/publication/shoulddeveloping-countries-sign-oecd-multilateral-instrument-address-treaty-related (дата обращения: 01.02.2021).

19. 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 / D. Weber // Erasmus Law Review. – August 2017. – № 1. – P. 48–59.

20. Kuźniacki B. Constitutional Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland / B. Kuźniacki // Studia Iuridica Lublinensia. – 2018. –Vol. XXVII, 2. – P. 95–115.

21. Хаванова И.А. Принцип основной цели: новеллы международных налоговых правил / И.А. Хаванова // Финансовое право. – 2019. – № 7. – С. 40–43.

22. Каламкарян Л.А. Право международных договоров. Применение международных договоров во времени и пространстве / Л.А. Каламкарян. – М. : Наука. 2015. – 277 с.

23. Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax treaties / ed. by Prof. Guglielmo Maisto. – IBFD, 2014. – 598 p.

24. UN Treaty Handbook. – URL: https://treaties.un.org/doc/source/publications/THB/English.pdf (дата обращения: 01.02.2021).

25. Edwards Jr.R. Reservations to Treaties / Jr.R. Edwards // Michigan Journal of International Law. – 1989. – Vol. 10. – P. 362–405.

26. Fayzullaeva N. A review of the scientific literature regarding reservations in international law / N. Fayzullaeva // International Relations: Politics, Economics, Law. – 2017. – Iss. 1, Article 12. – P. 114–121.

27. Koh J. Reservations to Multilateral Treaties: How International Legal Doctrine reflects World vision / J. Koh // Harvard International Law Journal. – 1982. Vol. 23. – P. 95–113.

28. Гончарова О.Э. Иностранные налогово прозрачные компании: порядок применения льгот по налоговым соглашениям / О.Э. Гончарова // Налоговед. – 2019. – № 10. – С. 32–38.

29. Жарский А. В. Правовой режим оговорок по Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г. / А. В. Жарский // Белорусский журнал международного права и международных отношений. – 2000. – № 1. – С. 28–32.

30. Хаванова И.А. Диагностика налоговой выгоды в национальном и международном праве (методологические аспекты) / И.А. Хаванова // Налоги (журнал). – 2021. – № 1. – С. 36–40.

REFERENCES

1. Filippov S. V. Reservations in the theory and practice of an international treaty. Moscow, IMO Publ., 1958. 102 p. (In Russ.).

2. Antón R.G. Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids. *Bulletin for International Taxation*, 2017, vol. 71, no. 10, pp. 544–552.

3. Bravo N. Interpreting Tax Treaties in the Light of Reservations and Opt-Ins under the Multilateral Instrument. *Bulletin for International Taxation*, 2020, vol. 74, no. 4/5, pp. 231–241.

4. Vega A., Rudyk I. Explaining Reservations to the OECD Model Tax Convention: An Empirical Approach. InDret. 2011, no. 4. Available at: https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/860_en.pdf (accessed on 01.02.2021).

5. Obando R. Reservations and Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument: Overcoming New Interpretative Challenges. Master Thesis. Lund University. 2016/2017. Available at: http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=8910772&fileOId=8910773 (accessed on 01.02.2021).

6. Khavanova I.A. International tax treaties of the Russian Federation: monograph. Moscow, Publishing House «Jurisprudence», 2016, 352 p. (In Russ.).

7. Kucherov I. I. International tax law (Academic course). Moscow, Yurinfor Publ., 2007. 452 p. (In Russ.).

8. Shepenko R. A. International Tax Rules: Systematic Review. Moscow: Prospect Publ., 2021. 240 p. (In Russ.).

9. Avi-Yonah R., Haiyan Xu H. A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits. *Michigan Journal of International Law*, 2018, vol. 39, iss. 2, pp. 155-216. Available at: https://repository.law.umich.edu/mjil/vol39/iss2/2 (accessed on 01.02.2021).

10. Pistone P. Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law. *World Tax Journal*, 2014, February, pp. 3-9. Available at: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311949/mod_resource/content/1/Pasquale%20Pistone.pdf (accessed on 01.02.2021).

11. Valente P. BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument. *Intertax*, 2017, vol. 45, pp. 219–228.

12. Hattingh P. The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges? *Bulletin for International Taxation*, 2017, vol. 71, no. 3/4, pp. 1–10.

13. Bravo N. A Multilateral Instrument for Updating the Tax Treaty Network. IBFD, 2020. 365 p.

14. Bravo N. The Mauritius Convention on Transparency and the Multilateral Tax Instrument: models for the modification of treaties? *Transnational corporations*, 2018, vol. 25, № 3, pp. 85–109.

15. Austry S., Avery Jones J.F., Baker P. The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*, December 2016, pp. 683–689.

16. 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. *Zhurnal Belorusskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo = Journal of the Belarusian State University. Law*, 2017, no. 3, pp. 60–74. (In Russ.).

17. Kleist D. A multilateral instrument for implementing changes to double tax treaties: problems and prospects. *Intertax*, 2016, № 44(11), pp. 823-830.

18. Oguttu A. Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instrument to Address Treaty-Related Base Erosion and Profit Shifting Measures? CGD Policy Paper. 2018. Washington, DC: Center for Global Development. Available at: https://www.cgdev.org/publication/shoulddeveloping-countries-sign-oecd-multilateral-instrument-address-treaty-related (accessed on 01.02.2021).

19. 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*, August 2017, № 1, pp. 48–59.

20. Kuźniacki B. Constitutional Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland. *Studia Iuridica Lublinensia*, 2018, vol. XXVII, 2, pp. 95–115.

21. Khavanova I.A. Principal purpose test: innovations of international tax law. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2019, no. 7, pp. 40–43. (In Russ.).

22. Kalamkaryan L.A. The law of international treaties. Application of international treaties in time and space. Moscow, Nauka Publ., 2015. 277 p. (In Russ.).

23. Maisto G. (ed.). Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax treaties. IBFD, 2014. 598 p.

24. UN Treaty Handbook. Available at: https://treaties.un.org/doc/source/publications/THB/English.pdf (accessed on 01.02.2021).

25. Edwards Jr. R. Reservations to Treaties. *Michigan Journal of International Law*, 1989, vol. 10, pp. 362–405.

26. Fayzullaeva N. A review of the scientific literature regarding reservations in international law. *International Relations: Politics, Economics, Law*, 2017, iss. 1, article 12, pp. 114–121.

27. Koh J. Reservations to Multilateral Treaties: How International Legal Doctrine reflects World vision. *Harvard International Law Journal*, 1982, vol. 23, pp. 95-113.

28. Goncharova O. E. Foreign tax transparent companies: the procedure for applying benefits under tax agreements. *Nalogoved*, 2019, no. 10, pp. 32-38. (In Russ.).

29. Zharsky A. Legal Regime of Reservations to the 1969 Vienna Convention on the Law of International Treaties. *Belorusskii zhurnal mezhdunarodnogo prava i mezhdunarodnykh otnoshenii = Belarusian Journal of International Law and International Relations*, 2000, no. 1. pp. 28–32. (In Russ.).

30. Khavanova I.A. Diagnostics of a Tax Benefit in National and International Law (Methodological Aspects). *Nalogi = Taxes*, 2021. no. 1. pp. 36–40. (In Russ.).

ISSN 2542-1514 (Print)

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Хаванова Инна Александровна – доктор юридических наук, [1]профессор департамента публичного права, [2]профессор департамента налогов и налогового администрирования
[1] *Национальный исследовательский университет – Высшая школа экономики*
[2] *Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации*
[1] 101000, Россия, г. Москва, ул. Мясницкая, 20
[2] 125993, Россия, г. Москва, Ленинградский пр., 49
E-mail: ikhavanova@hse.ru
ORCID: 0000-0003-3722-5089

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Хаванова И.А. Оговорки и заявления в практике международных налоговых договоров / И.А. Хаванова // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 2. – С. 99–108. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(2). 99-108.

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Inna A. Khavanova – Doctor of Law; [1]Professor, Department of Public Law; [2]Professor, Department of Taxes and Tax Administration
[1] *National Research University – Higher School of Economics*
[2] *Financial University under the Government of the Russian Federation*
[1] 20, Myasnitskaya ul., Moscow, 101000, Russia
[2] 49, Leningradskii pr., Moscow, 125993, Russia
E-mail: ikhavanova@hse.ru
ORCID: 0000-0003-3722-5089

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Khavanova I.A. Reservations and declarations to tax treaties. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 2, pp. 99–108. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(2).99-108. (In Russ.).