



Федеральное государственное образовательное бюджетное
учреждение высшего образования

«Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации» (Финансовый университет)

Факультет международных экономических отношений

Департамент мировой экономики и мировых финансов

Выпускная квалификационная работа

на тему: «Влияние плана BEPS ОЭСР на современный
международный бизнес»

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Профиль «Мировая экономика и международный бизнес (с
частичной реализацией на английском языке)»

МЭ4-8

Выполнил:
студент учебной группы

Маркова Анна Алексеевна

Сергеевна

Руководитель:
к.э.н., доцент
Минчичова Валерия

требованиям

ВКР соответствует
предъявляемым

Руководитель Департамента
д.э.н., профессор
Звонова Елена Анатольевна

Москва - 2020 г.

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. МЕРОПРИЯТИЯ ПЛАНА И ПРЕДПОСЫЛКИ К ЕГО СОЗДАНИЮ.....	7
1.1. Инициатива ОЭСР и создание плана BEPS.....	7
1.2. Содержание мероприятий плана BEPS (15 мероприятий)	13
2. ПОСЛЕДСТВИЯ МЕРОПРИЯТИЙ ПО УСИЛЕНИЮ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ДЛЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СУБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	25
2.1. Особенности внедрения плана BEPS в международное и национальное законодательство.....	25
2.2. Регламентированный обмен налоговой информацией как центральное новшество международного бизнеса.....	34
2.3. Реакция мнп на введение плана BEPS.....	40
3. ПРИМЕНЕНИЕ ИНИЦИАТИВЫ ОЭСР В РОССИИ.....	52
3.1. Особенности имплементации плана BEPS в российское законодательство.....	52
3.2. Особенности адаптации зарубежных периметров групп к новому законодательству России.....	57
3.3. Возможности оптимизации налогообложения при соблюдении рекомендаций ОЭСР.....	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	70
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	74

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Сегодня стоит говорить о том, что глобализация способствует росту торговли и инвестиций во многих странах по всему миру. Она также стимулирует предприятия к созданию новых рабочих мест, инновациям и росту экономики. С начала XX века международное сообщество определило, что взаимодействие внутренней налоговой системы может привести к двойному налогообложению с негативными последствиями для национального экономического роста и глобального процветания. Ввиду этого страны по всему миру договорились ликвидировать двойное налогообложение и сделать налоговую систему более предсказуемой и надежной в соответствии с общими принципами международного налогового права. Таким образом, экономика стала более глобально интегрированной, как и бизнес, являющийся главной её частью. Глобализация привела к снижению издержек многонациональных предприятий (МНП) путем реструктуризации бизнес-модели, перестройки управленческой организации, ряда поставок или перераспределения других функций, а также к формированию активов в странах с низкими налогами или, наоборот, распределению издержек в странах с высокими налогами.

Таким образом, налоговое планирование обеспечило МНП большую уверенность в принятии агрессивных налоговых решений. Этот вид агрессивного налогового планирования создает значительные потери для национальной экономики и доходов из бюджета стран.

Поэтому начиная с 2008 года ОЭСР активизировала свои действия в направлении устранения агрессивного налогового планирования. В результате ОЭСР в тесном сотрудничестве с экспертами из других стран разработала план действий против «эрозии базы и смещения прибыли» (BEPS).

Обзор проведенных научных исследований по теме. Например, Кевин Маркл прогнозирует, что переход от глобальной системы к территориальной будет сопровождаться увеличением смещения доходов, которое включает в себя материнскую страну, но никаких изменений в смещении между иностранными филиалами и никакого увеличения в любом измерении фирмами, которые последовательно реинвестировали иностранные доходы за рубежом.¹ Согласно исследованию Лизы Де Симоне, средний обязательный МСФО (международные стандарты финансовой отчетности) партнер-усыновитель сдвигает на 11,5% больше дохода по сравнению с предыдущими и не - усыновительскими партнерскими годами (в Европе). Эти результаты свидетельствуют о важной новой связи между финансовым учетом и налоговым планированием, предполагая, что унифицированный стандарт бухгалтерского учета в разных юрисдикциях на уровне филиалов повышает гибкость МНП в плане перераспределения доходов.²

Майкл П. Деверо и Джон Велла считают, что система

¹ Kevin Markle The Impact of Headquarter and Subsidiary Locations on Multinationals' Effective Tax Rates // URL: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/675587> (дата обращения 01.04.2020)

² Lisa de Simone Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services // URL: <https://meridian.allenpress.com/accounting-review/article-abstract/90/4/1469/53988/Internal-Control-Quality-The-Role-of-Auditor?redirectedFrom=fulltext> (дата обращения 28.03.2020)

является манипулируемой, искажающей, часто бессвязной и беспринципной и поощряет страны конкурировать друг с другом. Также следует отметить, что рамочная программа BEPS приводит к рассмотрению вопросов существа, таких как трансфертное ценообразование и постоянное представительство, вопросов согласованности, т. е. к тому, чтобы сделать материально-правовые нормы взаимосвязанными, а также вопросов прозрачности корпоративного бизнеса для налоговых администраций.¹

Поэтому целью данной работы является комплексное рассмотрение разностороннего влияния плана BEPS на современный многонациональный бизнес.

Поставленная цель формирует следующие задачи:

- 1) Изучить предпосылки и план мероприятий, мотивирующих ОЭСР к созданию плана BEPS;
- 2) Проанализировать последствия данной программы для многонациональных субъектов налогообложения;
- 3) Выявить особенности и охарактеризовать ход внедрения мероприятий плана в национальное и международное законодательство;
- 4) Выделить и обосновать главные, центральные мероприятия плана, которым следуют современные МНП;
- 5) Сопоставить инициативу ОЭСР с возможностью имплементации плана BEPS в российское законодательство;
- 6) Выработать конкретные рекомендации по оптимизации налогообложения после ужесточения мер

¹ Michael Devereux, John Vella Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century? // URL: https://pure.mpg.de/pubman/faces/ViewItemOverviewPage.jsp?itemId=item_2241608 (дата обращения 30.03.2020)

контроля за налоговыми схемами

Объектом исследования является законодательная система налогообложения стран участников для современного многонационального бизнеса.

Предметом исследования выступают мероприятия плана BEPS, его первые результаты интеграции в национальные законодательства, включая российское.

Методологической основой исследования являются сравнительный, дескриптивный, логический методы, которые соотносятся к общенаучным методам. Также важно отметить, что в рамках эмпирической части представленного исследования преобладают методы синтеза и анализа. Большое значение для работы имеет контент-анализ плана BEPS.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что автор анализирует и сопоставляет последствия мероприятий для международных субъектов налогообложения, также рассматривает актуальные итоги применения плана и его имплементации, анализируя его эффективность для МНП.

Практическая значимость результатов исследования заключается в возможности использования данного исследования для более детального понимания применения инициативы в ОЭСР, рассмотрению особенностей адаптации зарубежных периметров групп к новому законодательству и их последующей оптимизации при соблюдении рекомендаций ОЭСР.

Структура работы определена основными целями и задачами и состоит из введения, трех глав, заключения и списка

использованной литературы.

1. МЕРОПРИЯТИЯ ПЛАНА И ПРЕДПОСЫЛКИ К ЕГО СОЗДАНИЮ

1.1. Инициатива ОЭСР и создание плана BEPS

План BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) "эрозии базы и смещения прибыли" относится к стратегиям налогового планирования, использующим несоответствия и лазейки в правилах, чтобы искусственным способом переместить прибыль в места с низким или нулевым налогообложением, где мало или нет экономической деятельности, или уменьшить налоговую базу за счет вычитаемых платежей, таких как проценты или роялти. Хотя некоторые из используемых схем являются незаконными, большинство из них можно легально использовать. Это подрывает справедливость и целостность налоговых систем, поскольку предприятия, осуществляющие трансграничную деятельность, могут использовать BEPS для получения конкурентных преимуществ по сравнению с предприятиями, действующими на национальном уровне. Кроме того, когда налогоплательщики видят, что многонациональные предприятия законно уклоняются от уплаты подоходного налога, это подрывает добровольное соблюдение всеми налогоплательщиками.

План BEPS играет важную роль в развивающихся странах так как присутствует сильная зависимость от корпоративного подоходного налога, в особенности от международных предприятий. Вовлечение развивающихся стран в международную налоговую повестку дня имеет важное значение для обеспечения того, чтобы они получали поддержку для удовлетворения своих конкретных потребностей и могли эффективно участвовать в процессе

установления стандартов в области международного налогообложения.

В ответ на несправедливость налогового законодательства государства ОЭСР/G20 учредили рабочие группы по пятнадцати направлениям деятельности. В плане действий BEPS рассматриваются, среди прочего, темы, касающиеся:

- эрозии основания - размывание налогооблагаемой базы
 - перевод прибыли в страны с низким налогообложением
- и
- предотвращение двойного налогообложения

В последние годы в результате экономических трудностей резко изменился международный налоговый ландшафт, и были разработаны новые стандарты, позволяющие странам защищать свои доходные базы. План BEPS занял одно из ключевых мест в политической повестке ввиду финансового кризиса и агрессивных действий многонациональных предприятий (МНП) в сфере налогового планирования.

5 октября 2015 года, после более чем двухлетней работы, ОЭСР выпустила окончательный пакет мер против "эрозии базы и смещения прибыли" (BEPS). Инициатива между ОЭСР и членами G20 была сформирована как реакция на увеличение бюджетных проблем, с которыми сталкиваются правительства. Особенно многонациональные предприятия подвергались массовой общественной критике в последние пару лет за уменьшение налогооблагаемой базы. Предполагается, что они используют лазейки в национальных налоговых системах для сокращения своей

налогооблагаемой базы и / или перевода своей прибыли в страны с низкими налоговыми ставками. По оценкам ОЭСР, общемировые ежегодные потери потенциальных налоговых поступлений составляют от 100 до 240 миллиардов долларов США¹.

Международное сообщество, совместно с лидерами G20, предприняли ряд совместных действий, направленных на повышение прозрачности, увеличение объемов обмениваемой информации, касающейся налоговых вопросов. Общие стандарты прозрачности и правила обмена информацией в налоговой сфере были согласованы на международном уровне. Тем самым был положен конец периоду банковской тайны.

В сентябре 2013 года лидеры G20 одобрили масштабный план действий BEPS, разработанный совместно с членами ОЭСР.

На сегодняшний день действия как стран, так и юрисдикций направлены на постепенное внедрение плана BEPS на глобальном уровне, а также на разработку будущих стандартов и правил для решения остальных проблем плана BEPS. Именно в этих целях был основан дополнительный орган по принятию решений, касающихся налоговой деятельности ОЭСР - комитет ОЭСР по налоговым вопросам (КФА). Он был основан для заинтересованных стран и юрисдикций с целью создать инклюзивную структуру в отношении BEPS. Первое совещание по этой проблеме было проведено 30 июня-1 июля 2016 года в Киото, Япония,

¹ Background brief - Inclusive framework on BEPS // URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (дата обращения 07.12.2019).

которое ознаменовало начало работ в рамках комитета.

Инклюзивная Рамочная программа по BEPS (Inclusive Framework) в первую очередь связана с обзором хода осуществления минимальных стандартов, согласованных в рамках проекта. Существует имплементационная обязанность (минимальные стандарты) в отношении действий 5, 6, 13 и 14, а точнее в отношении отчетности по странам, отмены/изменения вредных налоговых практик, критериев налогообложения нематериального имущества, обмена информацией о предварительных налоговых постановлениях, доступа к процедуре взаимного согласования для разрешения споров и включения положений о борьбе со злоупотреблениями в соглашения об избежании двойного налогообложения (ДИДН). Инклюзивная рамочная программа является высшим техническим и политическим органом для выполнения рекомендаций проекта BEPS и продолжения соответствующей работы. Помимо обзора хода осуществления минимальных стандартов, инклюзивная Рамочная программа также касается мер, связанных с BEPS. Хотя эти стандарты не являются минимальными, их реализация имеет большое значение для налоговой политики. Инклюзивная структура предоставляет отчеты и рекомендации по конкретным вопросам налоговой политики для G20 и G7. Поэтому министры финансов стран "Большой двадцатки" поручили ОЭСР, а значит и инклюзивной структуре, продолжить работу по налогообложению цифровой экономики и представить согласованные долгосрочные решения к концу 2020 года.

Перед инклюзивной структурой в сотрудничестве с МВФ,

ООН и Группой Всемирного банка была поставлена задача подготовить инструментарий для оказания поддержки развивающимся странам в осуществлении некоторых комплексных мер BEPS. В июне 2017 года был опубликован инструментарий по трансфертному ценообразованию.

С июня 2017 года инклюзивная структура ежегодно публикует отчет о своей деятельности. В нем дается обзор работы, проведенной по пересмотру минимальных стандартов, а также других текущих работ по BEPS (трансфертное ценообразование, цифровая экономика и др.)

Действия каждого из членов программы работает направлены на борьбу с уклонением от уплаты налогов, повышение согласованности международных налоговых правил и обеспечение максимальной прозрачности во всей налоговой среде. А конкретно:

- Разработать стандарты, связанные с этими проблемами размывания налогооблагаемой базы и ухода от налогообложения;

- Просмотреть выполнение каждого согласованного минимального стандарта через развитую систему мониторинга;

- Мониторинг всех вопросов, связанных с планом BEPS (включая все вопросы налогообложения, связанные с цифровой экономикой);

- Поддержка развивающихся стран с низким потенциалом роста путем предоставления дополнительных руководящих указаний и инструктивных инструментов, чтобы помочь членам в процессе внедрения.

Присоединение к инклюзивной структуре дает

возможность заинтересованным странам и юрисдикциям участвовать в работе, связанной с BEPS, наравне с другими странами ОЭСР и G20. Участие в инклюзивной рамочной программе, будет способствовать процессам коллегиального обзора стран-членов путем предоставления им дополнительных руководящих указаний и поддержки, включая руководящие указания, охватываемые платформой для сотрудничества в области налогообложения, созданной между МВФ, ОЭСР, ООН и Группой Всемирного банка.

Каждая страна и юрисдикция, не вступившая в ОЭСР, имеет право добровольно присоединиться к инклюзивной рамочной программе по проекту BEPS.

В случае желания присоединиться к этой системе, каждая страна/ юрисдикция обязана:

- взять на себя все обязательства, касающиеся пакета BEPS и его полного осуществления;
- каждый год оплачивать членские взносы, направленные на покрытие различного рода расходов, связанных с проектом

План BEPS включает в себя отчеты по 15 действиям и ряд мер, в частности, из четырех минимальных стандартов. Они были согласованы для решения вопросов в тех случаях, когда никакие действия одних стран или юрисдикций не привели бы к возникновению негативных последствий (включая неблагоприятное воздействие конкурентоспособности) для других. Их последовательная реализация позволит странам защитить свою налогооблагаемую базу.

Настоящие стандарты также были обновлены и будут

внедрены, они должны поспособствовать сближению национальных практик и руководящих указаний, основанных на передовой практике. В таких областях, как рекомендации по механизмам гибридного несоответствия и передовой опыт снижения процентных ставок, страны и юрисдикции согласовали общие направления налоговой политики. Ожидается, что в этих областях внутренние руководящие принципы будут сходиться путем принятия взаимосогласованного подхода. Это позволит продолжить изучение и решить, следует ли надлежащим образом преобразовать эти меры в минимальный стандарт. Правительствам, которые в дальнейшем намереваются действовать в сфере инициатив по обязательному раскрытию информации или в области законодательства о контролируемых иностранных компаниях (КИК), будет оказана поддержка от руководства.

Постепенное, но эффективное осуществление плана BEPS потребует инклюзивного процесса осуществления. План BEPS, реализованный в различных налоговых системах, не должен противоречить уже существующим национальным налоговым правилам и привести к появлению еще большего числа споров. И, наконец, необходимо обеспечивать абсолютно равные условия для стран и юрисдикций в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Инклюзивность также означает, что процесс осуществления открыт для заинтересованных стран и юрисдикций. Поэтому лидеры G20 призвали в своем коммюнике от ноября 2015 года ОЭСР разработать рамки, открытые для всех заинтересованных стран и юрисдикций,

включая развивающиеся страны:

"...Поэтому мы настоятельно призываем к своевременному осуществлению этого проекта и призываем все страны и юрисдикции, в том числе развивающиеся, принять в нем участие. Для мониторинга реализации проекта BEPS в глобальном масштабе мы призываем ОЭСР разработать инклюзивную рамочную программу к началу 2016 года с привлечением заинтересованных стран и юрисдикций, не входящих в G20, которые обязуются осуществлять проект BEPS, включая развивающиеся страны, на равной основе."¹

На момент написания ВКР 91 страна и юрисдикций присоединились к инклюзивной структуре с существующей группой из 46 стран (включая ОЭСР и членов G20), что составляет общее число стран и юрисдикций, заинтересованных во введении новых правил обращения с финансовой и налоговой информацией: 137

Африканский форум по налоговому администрированию (АТАФ), Центр по вопросам управления налоговыми органами (КРЕДАФ), Межамериканский административный центр по вопросам Трибутариев (Сиат) и другие международные организации, такие как Международный валютный фонд (МВФ), Всемирный банк (ВБ) и Организация Объединенных Наций (ООН), участвуют в работе BEPS в качестве наблюдателей и играют немаловажную роль в инклюзивной программе BEPS. Такие международные и региональные налоговые организации поддерживают внедрение действий

¹ G20 Leaders' Communiqué Antalya Summit, 15-16 November 2015 // URL: <https://g20.org/en/g20/Documents/2015-Turkey-Leaders-Communique.pdf> (дата обращения: 13.12.2019)

плана в развивающихся странах.

1.2. Содержание мероприятий плана BEPS (15 мероприятий)

Действие 1: Решение проблем, связанных с цифровой экономикой.

Недавно начавшаяся, быстрая и масштабная цифровая трансформация оказала глубокое экономическое и социальное воздействие, что привело к значительным изменениям. Это вызвало глобальные дебаты во многих правовых и нормативных сферах, и международное налогообложение также подвержено влиянию Индустрии 4.0 и цифровизации. Налоговые последствия плана BEPS носят широкий характер, затрагивая как прямое, так и косвенное налогообложение, более широкие вопросы налоговой политики и налогового администрирования.

В центре дискуссии находится вопрос о том, могут ли международные правила подоходного налога, разработанные в "кирпичной", действующей при традиционном, а не онлайн-бизнесе, экономической среде более века назад, оставаться пригодными для использования в современной глобальной экономике. Однако сегодня три важных явления, которым способствует цифровизация, - масштаб без массы - присутствие без физического размещения, опора на нематериальные активы и центральное место данных - создают серьезные проблемы для элементов основ глобальной налоговой системы. Новые технологии облегчили уклонение от уплаты налогов за счет перевода прибылей многонациональных предприятий (МНП) в юрисдикции с

низким или нулевым налогообложением. Это является сутью плана BEPS и остается главным приоритетом работы инклюзивной структуры.

Учитывая характер этих проблем и сложность установления границ вокруг цифровой экономики, подход на этом критическом этапе очевиден: всеобъемлющее консенсусное решение, которое касается как распределения налоговых прав, так и остающихся вопросов BEPS. Это обеспечит и поддержит международную систему подоходного налога и повысит налоговую справедливость среди традиционных и цифровых компаний.

Конкретные предложения по двум проблемам, стоящим перед международным подоходным налогом, можно найти в плане BEPS:

- перераспределение налоговых прав

План решает вопрос о присутствии бизнеса и деятельности без физического присутствия; определяет, где должен быть уплачен налог и на каком основании; какая часть прибыли может или должна облагаться налогом в юрисдикциях, где находятся клиенты и/или пользователи.

- глобальный механизм борьбы с эрозией основания

План помогает остановить смещение прибыли в низкую или вообще не налоговую юрисдикцию, чему способствуют новые технологии; обеспечивает минимальный уровень уплаты налога многонациональными предприятиями (МНП).

Действие 2 направлено на нейтрализацию последствий гибридных механизмов, которые могут привести к двойному неналогообложению или к двойному вычету.

Гибридные механизмы используются в агрессивном

налоговом планировании для использования различий в налоговом режиме предприятия в соответствии с законодательствами нескольких налоговых юрисдикций с целью достижения двойного неналогового режима, и получения долгосрочной отсрочки налогообложения. Такие типы гибридных механизмов оказывают общее негативное влияние как на конкуренцию и эффективность, так и на прозрачность и справедливость.

В рамках общего подхода к устранению гибридных несоответствий продолжается работа среди членов инклюзивной Рамочной программы ОЭСР/G20 по обмену практическими примерами этих структур для обеспечения последовательных, всеобъемлющих и последовательных результатов применения новых правил.

После объявления рекомендаций по действию 2 ряд стран, присоединившихся к инклюзивной рамочной программе, быстро приняли правила для решения широкого круга гибридных и отраслевых несоответствий. Многие страны имплементировали в свои законодательство рекомендации плана. Государства-члены Европейского Союза приняли директиву Совета (ЕС) 2017/952, которая требует, чтобы гибридные и отраслевые правила несоответствия вступили в силу в государствах-членах, не позднее начала 2020 года.

Действие 3: работа по укреплению правил для контролируемых иностранных корпораций.

Правила контролируемых иностранных компаний (КИК) реагируют на риск того, что налогоплательщики могут лишиться налоговую базу своей страны проживания и

перевести доходы в иностранную компанию, которая контролируется налогоплательщиками. Без таких правил компаниям предоставляется возможность для перераспределения прибыли и долгосрочной отсрочки налогообложения.

В ответ на проблемы, с которыми сталкиваются существующие правила КИК, план действий BEPS предусматривает разработку рекомендаций относительно разработки правил КИК. В плане изложены рекомендации в виде строительных блоков для разработки эффективных правил КИК, которые включают определение КИК, изъятия и пороговые значения, подходы к определению вида дохода, подпадающего под действие правила, расчет дохода КИК, отнесение дохода КИК к акционерам и меры по устранению риска двойного налогообложения.

По состоянию на середину 2019 года, почти 50 стран ОЭСР/G20 инклюзивной рамочной структуры в настоящее время приняли правила КИК, причем все государства-члены ЕС имеют правила КИК, действующие с начала 2019 года после принятия директивы Совета (ЕС) 2016/1164, и ряд дополнительных стран рассматривают возможность принятия правил КИК впервые.

Действие 4: Ограничение процентных отчислений. Действие 4 направлено на ограничение размывания налоговой базы за счет процентных расходов (производственное финансирование для освобождения от налогов или отсроченного дохода или чрезмерного вычета процентов). Результатом работы юрисконсульттов стран-членов инклюзивной Рамочной программы в отношении

действия 4 стал доклад ОЭСР за 2015 год, ограничивающий эрозию базы, связанную с вычетом процентов и другими финансовыми выплатами.

Многонациональные группы могут достичь благоприятных налоговых результатов путем корректировки суммы долга в группе компаний путем:

- размещения более высокого уровня задолженности перед третьими сторонами в странах с высокими налогами
- используя внутригрупповые займы для получения процентных отчислений сверх фактических процентных расходов группы в отношении третьих лиц
- используя стороннее или внутригрупповое финансирование для финансирования получения дохода, не облагаемого налогом.

Использование интересов третьих лиц и связанных с ними лиц является одним из самых простых методов перераспределения прибыли, доступных в международном налоговом планировании. Из-за постоянного оборота денежных средств корректировать соотношение долга и собственного капитала в контролируемом предприятии относительно просто.

В частности, вычет процентных расходов может привести к двойному неналогообложению – deduction по inclusion, как во входящих, так и в исходящих инвестиционных сценариях.

В докладе основное внимание уделяется использованию всех видов задолженности, приводящих к чрезмерным процентным расходам или используемым для финансирования производства освобожденных или

отложенных доходов. В частности, в докладе установлены правила, которые связывают чистые процентные отчисления компании с уровнем ее экономической деятельности в пределах юрисдикции, оцениваемой с использованием налогооблагаемой прибыли до процентных доходов и расходов, амортизации и амортизации (ЕВITDA). Этот подход включает в себя три элемента: правило фиксированного соотношения, основанное на эталонном соотношении чистый процент/ЕВITDA; правило группового соотношения, которое может позволить предприятию вычитать больше процентных расходов в зависимости от относительного соотношения чистый процент/ЕВITDA МНП; и целевые правила для решения конкретных рисков.

По состоянию на середину 2019 года ряд членов ОЭСР и инклюзивной Рамочной программы приняли правила ограничения процентных ставок или находятся в процессе приведения своего внутреннего законодательства в соответствие с рекомендациями действия 4. С начала 2019 года все государства-члены ЕС применяют процентную ставку, которая ограничивает вычитаемые расходы налогоплательщика по займам, как правило, 30 процентами от прибыли налогоплательщика до вычета процентов, налогов, амортизации и амортизации (ЕВITDA).

Действие 5: работа по более эффективному противодействию вредной налоговой практике. Доклад по действию 5 является одним из четырех минимальных стандартов BEPS. Каждый из этих стандартов подлежит экспертной оценке, чтобы обеспечить своевременное и точное выполнение и, таким образом, обеспечить равные

условия для всех членов. Каждый член инклюзивной структуры BEPS обязуется выполнять минимальный стандарт действия 5 и участвовать в экспертном обзоре. Форум по вредной налоговой практике (FNTP) проводит обзоры льготных режимов с момента своего создания в 1998 году с целью определения того, могут ли эти режимы нанести вред налоговой базе других юрисдикций. Текущая работа форума по вредным налоговым практикам (FNTP) включает три ключевых направления.

Во-первых, оценка льготных налоговых режимов с целью выявления особенностей таких режимов, которые могут способствовать размыванию базы и смещению прибыли, а следовательно, имеют потенциал для несправедливого воздействия на налоговую базу других юрисдикций.

Во-вторых, коллегиальный обзор и мониторинг механизма прозрачности действия 5 путем обязательного обмена точной информацией о соответствующих постановлениях налогоплательщиков. Полное отсутствие подобного обмена информацией может вызвать озабоченность BEPS.

В-третьих, пересмотр существенных требований к деятельности в отсутствие или только номинальных налоговых юрисдикциях для обеспечения равных условий игры.

Действие 6: Предотвращение неправомерного использования положений договора об избежании двойного налогообложения.

Действие 6 определяет вопросы налоговой политики, которые должны быть рассмотрены юрисдикциями до

принятия решения о заключении налогового соглашения.

За последние десятилетия двусторонние налоговые соглашения, заключенные почти всеми юрисдикциями мира, помогли предотвратить двойное налогообложение и устранить препятствия для трансграничной торговли товарами и услугами, а также перемещения капитала, технологий и людей. Эта обширная сеть налоговых соглашений, однако, также привела к злоупотреблениям договорами и так называемым договорными соглашениями.

Договорные покупки обычно связаны с попыткой лица получить косвенный доступ к выгодам налогового соглашения между двумя юрисдикциями, не будучи резидентом одной из этих юрисдикций. Существует большое число механизмов, с помощью которых лицо, не являющееся резидентом юрисдикции, являющейся стороной налогового соглашения, может попытаться получить льготы, предоставляемые налоговым соглашением резиденту этой юрисдикции.

Налогоплательщики, участвующие в торговле договорами, а также злоупотребляя договорами другими способами, нарушают принцип налогового суверенитета, требуя предоставления налоговых льгот в тех ситуациях, когда эти льготы не предназначены для предоставления, и тем самым лишают юрисдикции налоговых поступлений.

В рамках пакета мер BEPS в докладе о действии 6 излагается один из четырех минимальных стандартов BEPS, который заключается в том, что члены инклюзивной структуры BEPS обязуются включать в свои налоговые договоры положения, касающиеся покупки договоров, чтобы

обеспечить минимальный уровень защиты от злоупотребления договорами. Они, в свою очередь, также согласились с тем, что необходима определенная гибкость в применении минимального стандарта, так как данные положения должны быть адаптированы к обстоятельствам переговоров, касающихся налоговых соглашений и в частности, к особенностям каждой юрисдикции.

Минимальный стандарт в отношении договорных сделок требует, чтобы юрисдикции включали в свои налоговые соглашения два компонента: прямое заявление о неналоговом налогообложении (обычно в преамбуле) и один из трех методов рассмотрения договорных сделок.

Для содействия внедрению минимальных стандартов и других связанных с договором мер в рамках глобальной договорной сети был заключен многосторонний документ (MLI), который может изменять существующие двусторонние налоговые соглашения.

Действие 7: Предотвращение искусственного уклонения от статуса постоянного представительства

Обычно налоговые договоры подразумевают, что коммерческая прибыль иностранной организации подлежит налогообложению в той или иной юрисдикции только в той мере, в какой в данной юрисдикции организация имеет постоянное представительство, которому, соответственно, прибыль и полагается.

В плане действий BEPS также можно найти рекомендацию о пересмотре самого определения постоянного представительства. Эксперты считают, что это поможет предотвратить использование различных общих

стратегий уклонения от налогов. Налогоплательщики раньше использовали соглашения для о замене дочерних компаний, которые выступают дистрибьюторами, соглашениями комиссионеров, чтобы обойти прежнее стандартное определение постоянных представительств. Как результат, прибыль без существенного изменения функций юрисдикции выводится из этой юрисдикции, в которой осуществлялись продажи.

BEPS действие 7 предлагает несколько изменений в определение постоянного представительства в типовой налоговой Конвенции ОЭСР для противодействия BEPS:

- изменения, направленные на обеспечение того, чтобы в тех случаях, когда деятельность посредника в той или иной юрисдикции направлена на постоянное заключение контрактов, выполняемых иностранным предприятием, это предприятие рассматривалось бы как имеющее налогооблагаемое присутствие в данной юрисдикции (если только сам посредник не осуществляет эту деятельность в рамках независимого бизнеса).

- изменения, ограничивающие применение ряда исключений из определения постоянного представительства к деятельности, носящей подготовительный или вспомогательный характер, и обеспечивающие невозможность использования преимуществ этих исключений путем дробления единого действующего предприятия на несколько мелких операций;

- изменения касаются ситуаций, когда исключение, применимое к строительным площадкам, обходится путем разделения контрактов между тесно связанными

предприятиями.

Действия 8-10: работа по обеспечению соответствия результатов трансфертного ценообразования.

Действие 8 касается вопросов трансфертного ценообразования, связанных с контролируруемыми сделками, касающихся нематериальных активов, поскольку нематериальные активы по определению мобильны и зачастую трудно поддаются оценке.

Работа действия 9 подразумевает договорное распределение рисков и, следовательно, распределение прибыли по этим рискам, которое может не соответствовать фактически выполняемой деятельности.

Действие 10 направлено на другие области повышенного риска, такие как сфера регулирования распределения прибыли в результате контролируемых операций между взаимозависимыми лицами. Будет пересмотрен порядок применения методов установления рыночных цен на товары и услуги для целей налогообложения, также меры контроля выплат вознаграждений за управленческие услуги.

Действие 11: Измерение воздействия и мониторинг BEPS. Устанавливает методы сбора и анализа данных об экономическом и финансовом воздействии уклонения от уплаты налогов.

Измерение воздействия и масштабов деятельности по осуществлению BEPS являются важными компонентами текущей работы инклюзивной Рамочной программы ОЭСР/G20. Такое измерение и мониторинг необходимы для информирования как директивных органов, так и налогоплательщиков об эффективности мер BEPS и степени,

в которой проблемы BEPS продолжают существовать.

В рамках текущей работы в рамках действия 11 инклюзивная структура разрабатывает новые наборы данных и аналитические инструменты, которые помогают в оценке и мониторинге фискальных и экономических последствий уклонения от уплаты налогов и последствий осуществления мер BEPS.

В частности, инклюзивная структура работает над улучшением качества и расширением спектра информации, доступной для анализа BEPS. База данных корпоративной налоговой статистики, которая была запущена в январе 2019 года, собрала множество данных, имеющих отношение к анализу BEPS и корпоративного налогообложения в целом. При разработке базы данных ОЭСР тесно сотрудничала с членами инклюзивной структуры и другими юрисдикциями, готовыми принять в ней участие, и в результате первое издание содержит информацию по более чем 100 юрисдикциям.

Действие 12: Разработка правил, требующих раскрытие "агрессивных схем налогового планирования".

Действие 12 содержит рекомендации относительно разработки стандартов обязательного предоставления информации для агрессивных схем налогового планирования, принимая во внимание административные издержки и издержки соблюдения требований для налоговых администраций и бизнеса и опираясь на опыт стран, которые внедрили такие правила.

С принятием Директивы Совета (ЕС) 2018/822 государствами-членами ЕС произошло значительное

увеличение числа юрисдикций, которые в настоящее время имеют обязательные правила раскрытия информации. Эта директива приведет к представлению отчетности о трансграничном агрессивном налоговом планировании, оффшорных структурах и общих стандартных схемах уклонения от уплаты налогов в налоговые органы ЕС. Директива включает в себя типовые правила, изложенные в отчете ОЭСР за 2018 год, типовые правила обязательного раскрытия информации для соглашений об избегании офшоров и непрозрачных оффшорных структур.

Действие 13: Оптимизация требований в отношении документирования трансфертного ценообразования и "пострановой отчетности".

В соответствии с действием 13 BEPS все крупные многонациональные предприятия, находящиеся в юрисдикциях, которые следуют плану BEPS, должны подготовить страновой отчет (CbC). Этот отчет используется совместно с налоговыми администрациями в этих юрисдикциях для использования в высокоуровневых оценках трансфертного ценообразования и рисков BEPS.

Действие 14: Разработка и повышение эффективности механизмов решения споров между странами по налоговым вопросам.

Минимальный стандарт действия 14 BEPS направлен на улучшение разрешения налоговых споров между юрисдикциями. Инклюзивные рамочные юрисдикции взяли на себя обязательство проводить обзор и мониторинг соблюдения ими минимальных стандартов в рамках эффективного процесса коллегиального обзора,

направленного на повышение эффективности и своевременности разрешения споров, связанных с двойным налогообложением.

Поскольку трансграничный бизнес и международная мобильность рабочей силы по-прежнему являются обычным явлением в экономике XXI века, споры о том, какие юрисдикции могут облагать налогом те или иные виды доходов, неизбежно возникают время от времени.

По мере того, как появляются новые проблемы, связанные с международным налогообложением, все более очевидной становится необходимость наличия надежных процессов разрешения споров.

В октябре 2015 года был принят итоговый доклад о действии 14: повышение эффективности механизмов разрешения споров, содержащий минимальный стандарт BEPS. Действие 14 минимальный стандарт состоит из 21 элемента и 12 передовых методов, которые оценивают правовую и административную основу юрисдикции в следующих ключевых областях:

- предотвращение споров;
- доступ к процедурам взаимного согласования
- разрешение процедур взаимного согласования;
- имплементация процедур взаимного согласования.

В конце 2016 года был начат процесс коллегиального обзора действия 14, в ходе которого в период с 2016 по 2021 год должны были быть рассмотрены 79 юрисдикций. Процесс состоит из двух этапов. На этапе 1 проводится оценка выполнения юрисдикциями минимального стандарта действия 14 и выносятся рекомендации в тех случаях, когда

юрисдикции должны совершенствоваться, чтобы полностью соответствовать требованиям настоящего стандарта. Контроль за выполнением рекомендаций осуществляется на этапе 2 данного процесса.

Действие 15: Разработка всеобъемлющей многосторонней конвенции MLI (Multilateral Instrument).

Многосторонний документ предлагает правительствам конкретные решения по устранению пробелов в международных налоговых соглашениях путем переноса результатов проекта BEPS в двусторонние налоговые соглашения по всему миру. MLI позволяет правительствам внедрять согласованные минимальные стандарты для противодействия злоупотреблениям в рамках договоров и совершенствовать механизмы разрешения споров, обеспечивая при этом гибкость для учета конкретных положений налоговых договоров.

Многосторонняя Конвенция об осуществлении мер, связанных с налоговыми договорами, для предотвращения эрозии базы и смещения прибыли позволяет правительствам синхронно и эффективно изменять существующие двусторонние налоговые договоры для осуществления мер, разработанных в рамках проекта BEPS, без необходимости расходовать ресурсы на пересмотр каждого договора в двустороннем порядке.

В ноябре 2016 года более 100 юрисдикций завершили переговоры по многосторонней конвенции о применении мер, связанных с налоговым соглашением, для предотвращения эрозии базы и смещения прибыли, что позволит быстро реализовать ряд мер налогового соглашения для обновления

международных налоговых правил и уменьшения возможности уклонения от уплаты налогов многонациональными предприятиями. MLI уже охватывает более 90 юрисдикций и вступил в силу 1 июля 2018 года. К числу подписавших относятся юрисдикции со всех континентов и всех уровней развития, и другие юрисдикции также активно работают в направлении подписания. Таким образом, 15 действий плана BEPS создают основу для эффективной борьбы со злоупотребительными налоговыми практиками. Несмотря на то, что План является по сути справочно-аналитическим изданием, его фундаментальность позволит ему стать документом, который могут и должны подписать все участники международного бизнеса, документом, положения которого необходимо включить как в национальные, так и в наднациональные налоговые законодательные акты.

2. ПОСЛЕДСТВИЯ МЕРОПРИЯТИЙ ПО УСИЛЕНИЮ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ДЛЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СУБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

2.1. Особенности внедрения плана BEPS в международное и национальное законодательство

Выпуск отчетов за 2015 год ознаменовал собой окончание этапа подготовки рекомендаций по проекту BEPS и начало этапа его реализации. В течение последних лет страны и юрисдикции совместно работали над внедрением пакета BEPS на глобальном уровне. ОЭСР была сосредоточена на поддержке этих усилий по осуществлению мер BEPS для обеспечения эффективного и последовательного осуществления минимальных стандартов,

а также на разработке дальнейших стандартов для решения остающихся проблем размывания налогооблагаемой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

В параграфе 2.1 проанализирован текущий прогресс в реализации пакета BEPS.

В таблице 2.1 представлены страны, сгруппированные по активности налоговых реформ.

Таблица 2.1 - Группы стран по активности налоговых реформ¹

Группы стран по активности и налоговых реформ	Страны-члены ОЭСР, участники плана BEPS	Страны-участники инклюзивной рамочной программы по BEPS
Страны с наиболее высокой активностью	США, страны ЕС (за исключением Греции, Италии, Словакии, Эстонии), Австралия, Япония, Великобритания, Турция	Китай, Россия, Бразилия, Индия, Сингапур
Страны со средней активностью	Венгрия, Греция, Израиль, Ирландия, Исландия, Канада, Португалия, Чили, Чехия, Южная Корея,	Аргентина, Гонконг, Индонезия, Саудовская Аравия, Колумбия, Малайзия, Мексика,
Страны, не проявившие активностью	Латвия, Литва,	Андорра, Ангола, Багамские Острова, Барбадос, Белиз, Бенин, Бермудские острова, Ботсвана, Британские Виргинские острова, Бруней-Даруссалам, Болгария, Буркина-Фасо, Габон, Грузия, Гернси, Гаити, Демократическая Республика Конго, Джибути, Египет, Замбия, Камерун, Кайкос, Каймановы острова, Конго, Коста-Рика, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Кения,

¹ Составлено автором по данным: BEPS Actions Implementation Matrices <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-action-implementation-matrices.html> (дата обращения 13.04.2020)

		Либерия, Макао, Малайзия, Мальдивы, Мальта, Маврикий, Мексика, Монако, Монтсеррат, Нигерия, Оман, Остров Мэн, Пакистан, Панама, Папуа-Новая Гвинея, Парагвай, Румыния, Сент-Китс и Невис, Сан-Марино, Сенегал, Сейшельские Острова, Сьерра-Леоне, Таиланд, Тринидад и Тобаго, Тунис, Теркс, Уругвай, Ямайка, Япония
--	--	---

Страны, которые наиболее активно проводят налоговую реформу, являются странами с одним из самых высоких ВВП. В данную группу входят две крупнейшие экономики мира (США и Китай), а также большая часть Западной Европы: Бельгия, Германия, Люксембург, Нидерланды, Франция; северные страны: Дания, Норвегия, Финляндия, Швеция; Австралия, Бразилия, Индия, Новая Зеландия, Россия, Южная Африка. Несколько меньшую активность проявляли Канада, Аргентина, Колумбия, Чили, Португалия, Малайзия и Греция, в то время как некоторые страны Восточной Европы и Азии осуществляли реформы медленнее. Большинство стран Африки, а также некоторые районы Южной Америки и Азии еще не приступили к осуществлению мер по обеспечению BEPS. Но многие страны на этих континентах: Албания, Ангола, Аруба, Буркина Фасо, Конго, Коста-Рика, Египет, Гаити, Гондурас, Ямайка, Либерия, Намибия, Нигерия, Панама, Катар, Шри Ланка, Тунис - входят в число 137 юрисдикций, которые взяли на себя обязательства по осуществлению реформ либо благодаря своему первоначальному участию в проекте BEPS, либо благодаря своему членству в инклюзивной рамочной программе BEPS. На приведенном рис. 2.1 на карте мира, можно наглядно

увидеть все юрисдикции, принимающие участие в инклюзивной программе BEPS.

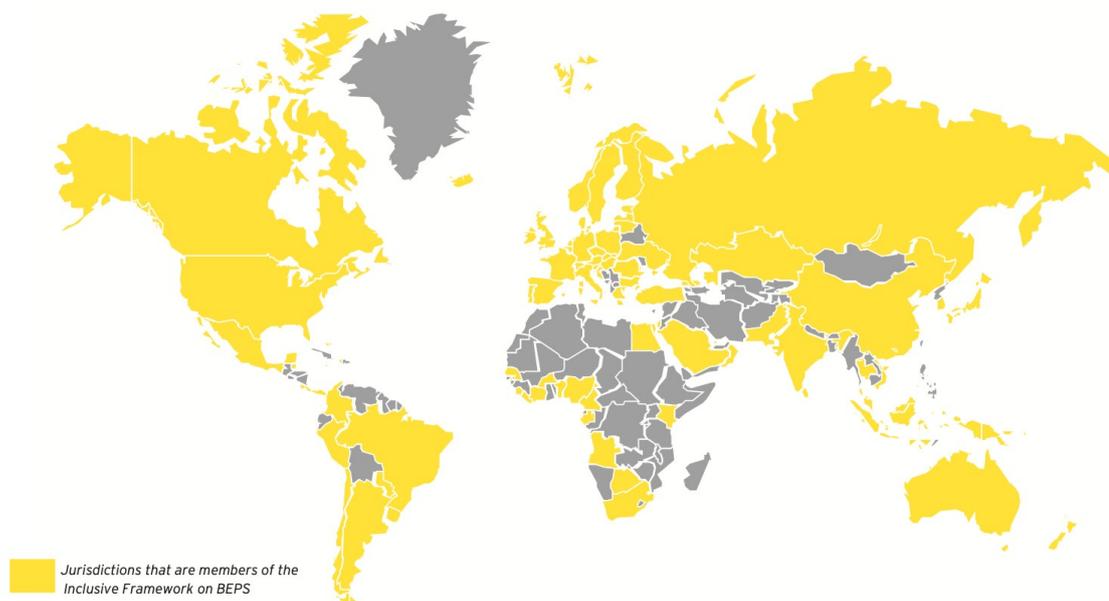


Рисунок 2.1 - Юрисдикции - члены инклюзивной программы BEPS. Карта стран (в сумме 137) на декабрь 2019 года¹

Инклюзивная рамочная программа ОЭСР / G20 BEPS активно отслеживает выполнение всех действий плана и ежегодно отчитывается перед G20 об этом прогрессе. Четыре минимальных стандарта являются наиболее важными действиями плана BEPS, и в их реализации был достигнут значительный прогресс. Процесс внедрения этих действий является предметом коллегиального обзора, который оценивает осуществление каждого члена и дает четкие рекомендации по улучшению. Экспертные обзоры минимальных стандартов BEPS являются важным инструментом обеспечения эффективного осуществления

¹ The latest on BEPS review URL: // [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/\\$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf) (дата обращения 03.03.2020)

пакета BEPS. Первые результаты были получены по действию 5 в 2017 году, по действию 13 и действию 14 в 2018 году, а первые результаты по действию 6 были опубликованы в 2019 году. Результаты коллегиальных обзоров свидетельствуют о том, что во всем мире они активно внедряются. Присоединение к данной системе позволит всем юрисдикциям и странам-участникам участвовать в процессе обзора. Такая возможность предоставит членам организации пересмотреть свои национальные налоговые системы, выявить элементы, которые представляют риски для BEPS, и устранить их.

На приведенной ниже диаграмме, на рисунке 2.2 показано, что наибольшая активность была проявлена в связи с действием 13, которое рекомендует странам принять новые правила прозрачности путем подготовки государственных докладов и ужесточения требований к документации для целей трансфертного ценообразования.

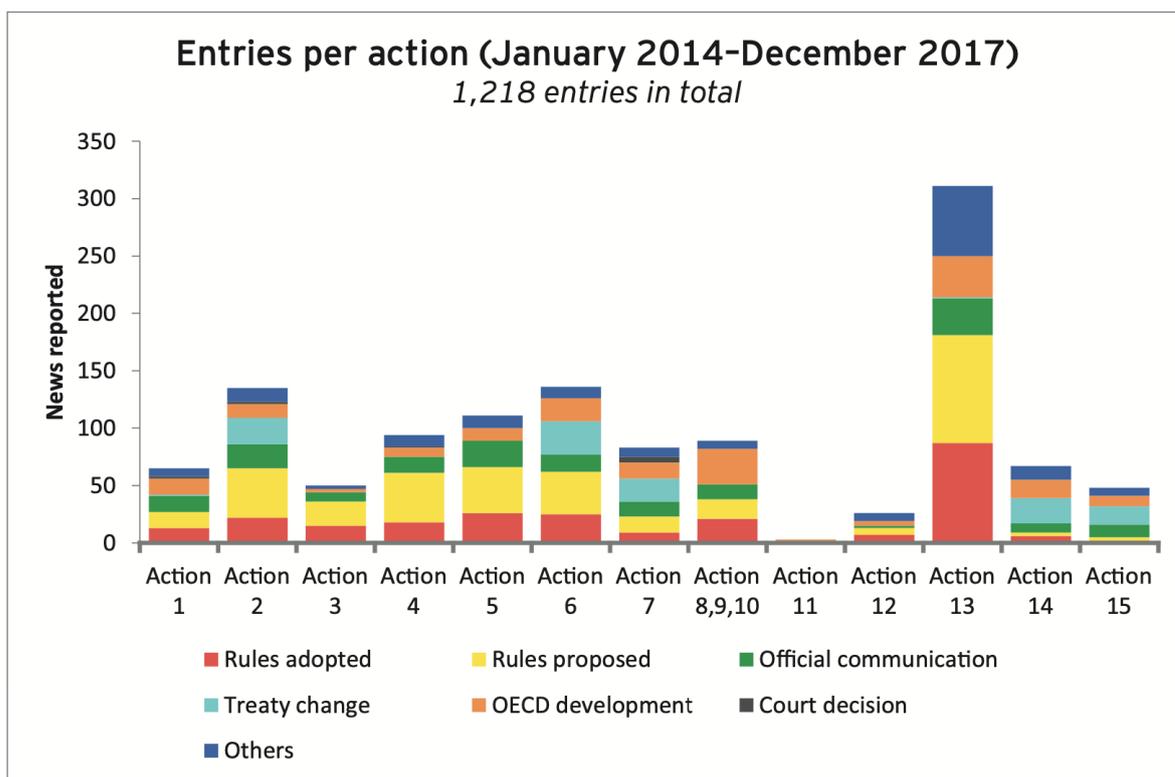


Рисунок 2.2 - Зарегистрированные действия по реализации плана BEPS с января 2015 по декабрь 2017. Записи представлены о каждом действии плана BEPS. * (перевод с английского) Включая принятые правила, предложенные правила, официальные сообщения, изменение в договорах, судебные решения, разработки ОЭСР и другие.¹

В соответствии с принятыми G20 по рекомендациям ОЭСР решениями для участия в автоматическом обмене страновыми отчетами каждой стране необходимо присоединиться к многостороннему соглашению об обмене (или заключить двусторонние соглашения об обмене) и внести в национальное законодательство соответствующие отчету ОЭСР в рамках действия 13 плана BEPS требования о предоставлении становой отчетности участниками

¹ The latest on BEPS review URL: // [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/\\$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf) (дата обращения 03.03.2020)

международных групп. 80 стран продвигаются вперед с законодательством об отчетности BEPS, включая Россию, Великобританию, Австралию, Испанию, Мексику, Нидерланды, Польшу, Южную Корею и Китай. Кроме того, около 40 стран подписали многостороннее соглашение о по CbCR (известное как “MCAA- The Multilateral Competent Authority Agreement”), которое предусматривает автоматический обмен информацией о CbCR между подписавшими его сторонами.

Вторыми по значимости категориями с точки зрения деятельности являются меры 2 и 6, которые направлены на нейтрализацию гибридных механизмов приводящие к несоответствиям и предотвращение предоставления льгот по налоговым соглашениям соответственно. Широкое распространение получила реализация минимального стандарта действия 6. Страны приступили к осуществлению необходимых изменений в договорах либо через Многостороннюю конвенцию. MLI или многосторонний документ для осуществления связанных с налоговыми договорами мер по предотвращению BEPS стал ключевым механизмом обновления договоров. Однако многие страны продолжили вносить поправки посредством двусторонних переговоров. В таблице 2.2 представлены действия плана BEPS, которые активнее всего реализуются в законодательствах разных стран.

Таблица 1.2 - Действия плана BEPS с наибольшей реализацией¹

Действие плана	Содержание действия	Количество мероприятий, соответствующих реализации действия 2014-2019
13	разработку правил, касающихся документации по трансфертному ценообразованию	326
2	разработку правил, касающиеся нейтрализации гибридных несоответствий	142
6	разработку правил, касающихся предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах	140

ОЭСР в своем отчете о ходе работы за июль 2018 года-май 2019 года заявила, что изменения, связанные с внедрением пакета BEPS, были существенными. ОЭСР особо отметила следующие ключевые ощутимые результаты по состоянию на июнь 2019 года.

Злоупотребление налоговыми соглашениями и льготными налоговыми режимами позволяли многонациональным корпорациям уклоняться от уплаты налогов, способствуя размыванию базы. С 2015 года было

¹ Составлено автором по данным: The latest on BEPS review URL: // [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/\\$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf) (дата обращения 03.03.2020)

пересмотрено более 250 режимов, и практически все режимы, которые были признаны злоупотреблениями, были изменены или отменены. Во всем мире такие режимы больше не могут использоваться странами для привлечения налоговой базы из других стран. Кроме того, в прошлом налоговые юрисдикции с низким или нулевым уровнем налогообложения избегали проверки. Но критерии были изменены, и теперь они должны обеспечить, чтобы созданные там компании имели реальные экономические результаты своей деятельности. Наконец, что касается обмена налоговыми постановлениями между налоговыми администрациями, то с момента последнего доклада в июле 2018 года между правительствами был проведен обмен информацией о более чем 4000 дополнительных налоговых постановлениях, в результате чего в целях полной прозрачности государства обменялись информацией в общей сложности о 21000 налоговых постановлениях.

Что касается злоупотребления налоговыми соглашениями, то большинство членов инклюзивной Рамочной программы ОЭСР/G20 в настоящее время находятся в процессе укрепления своих налоговых соглашений. Это будет сделано главным образом через присоединение к Многосторонней конвенции по осуществлению мер, направленных на предотвращение BEPS. Она вступила в силу 1 июля 2018 года и в настоящее время охватывает 88 юрисдикций и, как только все подписавшие его стороны ратифицируют её, положения Конвенции будут распространять свое действие на более чем 1 500 налоговых соглашений. По состоянию на май 2019 года 25 юрисдикций

уже завершили процесс ратификации, в том числе четыре члена G20 и 15 стран-членов ОЭСР. Кроме того, с учетом того, что дополнительные юрисдикции продолжают присоединяться к MLI, количество ратифицировавших Конвенцию стран будет увеличиваться.

Согласно официальному докладу ОЭСР постоянные усилия этой организации и "Большой двадцатки" за последние 10 лет кардинально изменили окружающую налоговую среду, повысив эффективность и справедливость международного налогообложения. Однако ОЭСР считает, что необходимо добиться большего прогресса в решении налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией, которые занимают важное место в политической повестке дня. Налоговые проблемы цифровизации экономики были определены в качестве одного из основных направлений проекта BEPS¹.

Помимо четырех минимальных стандартов BEPS, многие страны также начали внедрять другие стандарты, которые потенциально могут существенно изменить глобальный налоговый ландшафт корпораций (например, пересмотренные руководящие принципы трансфертного ценообразования в рамках действия 8-10, правила борьбы с гибридными несоответствиями в рамках действия 2, правила ограничения процентов в рамках действия 4). Наконец, нормотворческая работа и выработка практических руководящих указаний являются ключевыми элементами текущей работы инклюзивной Рамочной программы по

¹Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report URL: // https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en (дата обращения 10.04.2020)

обеспечению того, чтобы все страны и юрисдикции, включая развивающиеся страны, получали поддержку в процессе осуществления.

Хотя инклюзивная Рамочная программа не является юридически обязательной, страны следуют своевременному и последовательному осуществлению минимального стандарта BEPS. Как видно из приведенных выше данных на рис 1 и 2, местные налоговые правила быстро развиваются из года в год. Ожидается реализация многочисленных изменений и реформ внутреннего и международного корпоративного налогового законодательства. Одна из таких реформ ожидается в Украине в 2021 году, одним из основных изменений будет касаться налогообложения цифровых компаний.

Учитывая эти новые условия, предприятия должны быть постоянно информированы и учитывать операционные и финансовые структуры, определять коммуникационные стратегии и оценивать свою налоговую стратегию, и все это с целью разработки устойчивой налоговой базы.

Предпринимателям и налоговым администрациям следует также подготовиться к возможному всплеску налоговых споров, связанных с мерами BEPS, включая обмен информацией, содержащейся в отчетах различных налоговых администраций по странам. ОЭСР и G20 осознают эти проблемы, и в настоящее время предпринимаются усилия по повышению налоговой определенности для бизнеса.

Наконец, в настоящее время мы находимся в середине этапа внедрения BEPS. Кроме того, страны также принимают индивидуальные меры по осуществлению рекомендаций, в

частности минимальных стандартов. Например, около 70 стран либо внедрились, либо находятся в процессе внедрения межстрановой отчетности.

С учетом того, что начался экспертный обзор минимальных стандартов, возможно, будут предприняты дополнительные страновые мероприятия для обеспечения соблюдения согласованных минимальных стандартов.

2.2. Регламентированный обмен налоговой информацией как центральное новшество международного бизнеса

Как констатировалось в параграфе 2.1, наибольшая активность государств - членов ОЭСР и инклюзивной программы противодействия BEPS была проявлена в связи с действием 13, которое рекомендует странам принять новые правила транспарентности путем подготовки государственных докладов и ужесточения требований к документации для целей трансфертного ценообразования. Действие 13 проекта BEPS установило трехуровневый стандартизированный подход к документации по трансфертному ценообразованию:

1. локальный файл,
2. мастер-файл
3. отчет по каждой стране ("CbCR - Country-by-Country Reporting").

Среди этих документов отчетность CbCR является одним из четырех минимальных стандартов BEPS, которые все члены инклюзивной структуры обязуются внедрять. Конкретное содержание этих трех документов отражает стремление сбалансировать потребности налоговых

43

администраций в доступе к надежной, актуальной информации для использования при оценке рисков и обеспечении соблюдения правил трансфертного ценообразования с учетом опасений бизнеса, связанных с бременем, возложенным на МНП, и потенциальным использованием предоставленной информации.

Мастер-файл включает в себя общее описание деятельности МНП, а также общее описание подходов по применению вопросов трансфертного ценообразования. В частности, мастер-файл должен отражать следующие пункты:

1. Организационная структура группы;
2. Общее описание бизнес-процесса;
3. Обзор нематериальных активов группы;
4. Описание финансовых операций внутри группы;
5. Финансовое и налоговое положение группы.

В отличие от мастер-файла, локальный файл содержит более точную и подробную информацию о конкретных внутригрупповых транзакциях в рамках различных юрисдикций, которая подготовлена в соответствии со всеми требованиями местного законодательства о трансфертном ценообразовании.

Отчет CbCR содержит подробную информацию об агрегированных данных группы многонациональных предприятий, таких как выручка, прибыль до налогообложения, начисленный налог, численность персонала, материальные активы, а также основные виды деятельности субъектов хозяйствования и другую информацию, имеющую отношение к оценке рисков высокого уровня для каждой налоговой юрисдикции, в которой группа

МНП имеет субъект.

С практической точки зрения CbCR лучше обеспечивает уплату реальных налогов в той юрисдикции, где генерируется прибыль, создается добавленная стоимость и принимается риск. Конечная цель, конечно же, заключается в повышении прозрачности и точности отчетности.

Содержание CbCR изложено в заключительном докладе за 2015 год¹, который также содержит типовой шаблон. В целом отчеты CbCR состоят из трех таблиц: глобальная деятельность МНП; деятельность дочерних компаний, пояснительная.

Первая таблица содержит финансовую информацию о глобальной деятельности МНП. Информация по всем статьям агрегируется по налоговым юрисдикциям. Она включает в себя сумму выручки от несвязанных сторон и связанных сторон, прибыль или убыток до налогообложения, уплаченный и начисленный подоходный налог, заявленный капитал, накопленную прибыль, количество сотрудников и материальные активы. Кроме того, все дочерние компании МНП должны быть перечислены во второй таблице с указанием их налоговой юрисдикции и основных видов деятельности. Третья таблица позволяет получить дополнительную пояснительную информацию и комментарии.

Обязательство по представлению отчета CbCR распространяется на все МНП, за исключением групп «с годовой консолидированной выручкой группы менее 750

¹ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report URL: // https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en (дата обращения 10.04.2020)

миллионов евро или эквивалентной суммой в национальной валюте в периоде, предшествующем отчетному периоду".¹ Цель этого исключения состоит в том, чтобы ограничить большинство компаний, но включить большую часть налоговых поступлений.

Необходимо отметить, что вышеуказанные положения определены рекомендациями ОЭСР в Финальном Отчете по Действию 13.² Соответственно указанные требования могут варьироваться в зависимости от выбранной юрисдикции, либо быть дополнены иными положениями.

Подача СбСР осуществляется материнской компанией группы, либо заранее установленным участником группы «Замещающая компания». Замещающая компания вправе подавать СбСР вместо материнской компании в следующих случаях:

- в стране резидентства материнской компании группы нет требований по подаче СбСР;
- в стране резидентства материнской компании группы не подписано соответствующее соглашение об обмене информации между налоговыми администрациями;
- в стране резидентства материнской компании группы систематически нарушались установленные правила обмена информации между налоговыми администрациями.

¹ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report URL: // https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en (дата обращения 10.04.2020)

² Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report URL: // https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en (дата обращения 10.04.2020)

При этом, Замещающая компания также должна быть налоговым резидентом страны, в которой есть требование по подаче CbCR.

Согласно рекомендациям ОЭСР срок подачи CbCR составляет 12 месяцев после закрытия отчетного периода (финансового года). При этом юрисдикции согласились с тем, что внедрение отчетности CbC является ключевым приоритетом в борьбе с рисками BEPS, и в докладе по действию 13 было рекомендовано представлять отчетность в отношении финансовых периодов, начинающихся с 1 января 2016 года. Материнская или замещающая компании группы должны уведомить компетентные органы о предстоящей подаче CbCR до конца отчетного периода. Прочие участники Группы должны уведомить компетентные органы о предстоящей подаче CbCR и указать наименование и страну налогового резидентства материнской или замещающей компании в зависимости от того, кто будет подавать CbCR от лица группы. Уведомление также должно быть подано до конца отчетного периода. Для того чтобы уложиться в эти сроки, произошел быстрый прогресс, включая внедрение национальных правовых рамок и заключение соглашений с компетентными органами о международном обмене отчетами CbCR. Группы МНП также провели подготовительную работу для подготовки отчетности по CbCR, и диалог между правительствами и деловыми кругами является важнейшим аспектом обеспечения того, чтобы отчетность по CbCR последовательно осуществлялась во всем мире. Последовательное внедрение позволит не только обеспечить равные условия игры, но и обеспечит определенность для

налогоплательщиков и повысит способность налоговых администраций использовать отчеты СbCR в своей работе по оценке рисков.

ОЭСР будет и впредь оказывать поддержку последовательному и оперативному внедрению системы отчетности СbCR.

Тем не менее, необходимо учесть, что вышеуказанные сроки по подготовке и подаче СbCR установлены согласно рекомендациям ОЭСР и могут варьироваться в зависимости от выбранной юрисдикции, либо могут быть дополнены прочими положениями. К примеру, согласно требованиям налогового законодательства Швейцарии, срок подачи СbCR составляет 10 месяцев после окончания финансового года.

Хотя эти отчеты являются общими для налоговых органов, они не являются общедоступными. Прежде чем получить какой-либо отчет СbCR, юрисдикции должны обеспечить конфиденциальность и надлежащее использование любой полученной информации, в целях обеспечения их использования исключительно компетентными органами и недопущения их попадания в руки мошенников и злоумышленников.

В дополнение к обязательствам по конфиденциальности, которые применяются к любому обмену информацией в рамках международного соглашения, существуют важные положения, касающиеся разрешенного использования отчетов СbCR. Стандарт позволяет использовать отчеты СbCR для оценки уровня риска трансфертного ценообразования, для оценки других рисков, связанных с BEPS, и, в соответствующих случаях, для экономического и

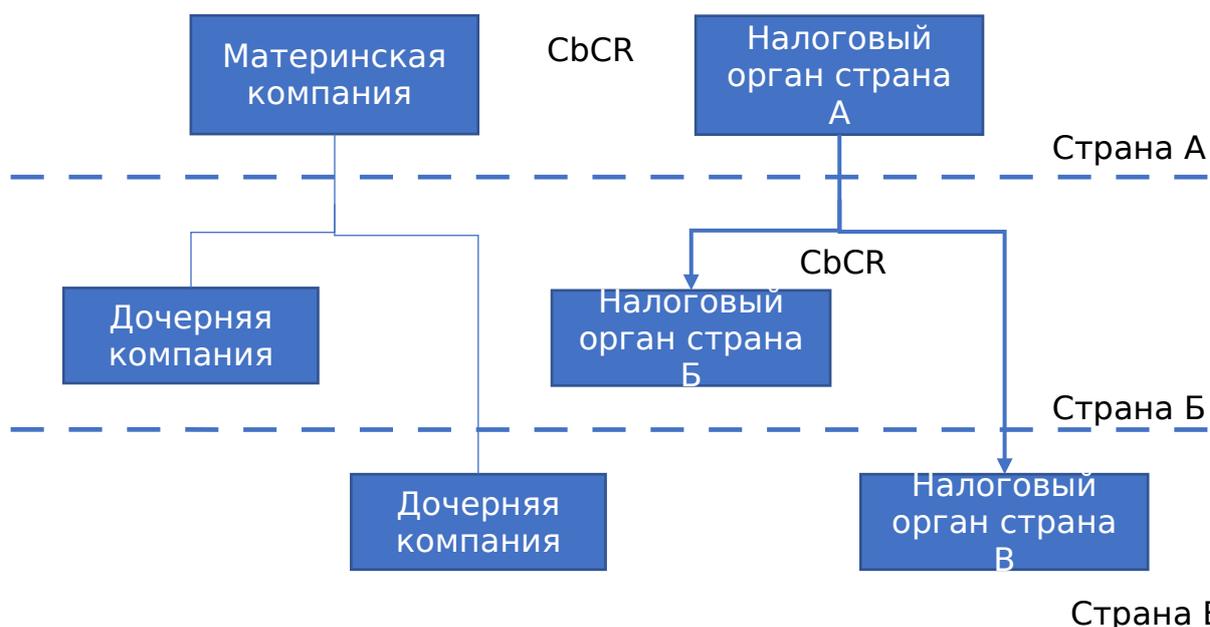
статистического анализа. Стандарт требует, чтобы информация, взятая из отчетов CbCR не использовалась для анализа трансфертного ценообразования отдельных транзакций и цен. Налоговыми администрациями все так же необходимо проводить полнофункциональный анализ.

С момента первого обмена отчетами по странам (CbCR) в июне 2018 года 18 дополнительных юрисдикций ввели требования к подаче отчетов CbCR для многонациональных предприятий, в результате чего общее число юрисдикций достигло 80. Это выливается в 600 новых двусторонних отношений, в общей сложности 2 000 двусторонних отношений. Более того, первые агрегированные и анонимизированные статистические данные, подготовленные на основе данных, собранных в отчетах CbCR, уже показывают некоторые интересные закономерности того, в каком состоянии находится деятельность МНП, отчетность о прибылях и уплаченных налогах. То работа по поддержке эффективного использования отчетов CbCR налоговыми администрациями обеспечивает большую определенность МНП.

Работа по разрешению споров, направленная на совершенствование процедур взаимного согласования показывает обнадеживающие результаты. Уже было рассмотрено 45 юрисдикций, вынесено около 990 рекомендаций по совершенствованию.

Структура отчетности по CbCR, как правило, будет действовать следующим образом: конечная материнская организация группы МНП подготовит и подаст свой отчет по Cbcr в налоговую администрацию в своей юрисдикции

налогового резидентства. Эта налоговая администрация автоматически обменивает отчет СbCR с налоговыми



администрациями в юрисдикциях, перечисленных в отчете СbCR как место, в котором МНП имеет резидента субъекта для целей налогообложения. Этот процесс можно увидеть на рисунке 2.3. Этот обмен осуществляется в соответствии с условиями международных соглашений таких как, конвенций о взаимной административной помощи в налоговых вопросах и об избежании двойного налогообложения, а также соглашения об обмене налоговой информацией, позволяющего осуществлять автоматический обмен информацией, а также соглашения с компетентным органом, устанавливающим оперативные детали обмена отчетами СbCR.

2.3. Реакция МНП на введение плана BEPS

На первый взгляд, глобальная инициатива по борьбе с

эрозией базы и смещением прибыли касается налогов. То есть национальные налоговые органы во всем мире пытаются помешать многонациональным предприятиям структурировать свои дела таким образом, чтобы это приводило к получению дохода без гражданства или дохода, облагаемого очень небольшим налогом.

Но реальность такова, что реформы, предлагаемые для решения проблемы воздействия BEPS гораздо шире, чем налоговая ситуация компании. Эти реформы заставляют многонациональные предприятия пересмотреть всю свою операционную модель: где они будут работать, с кем они будут вести бизнес и как они будут управлять бизнесом.

Когда BEPS в самом разгаре, МПН быстро понимают, что BEPS может повлиять на гораздо большее, чем просто на их налоговое планирование. Они видят, что BEPS может оказывать влияние на сквозную глобальную цепочку создания стоимости - процесс производства от сырья до готовой продукции до конечной продажи, а также на всю логистику и операции между.

Другими словами, BEPS может существенно повлиять на то, как многонациональные предприятия ведут бизнес, требуя гораздо более тесного согласования между компаниями.

Некоторые компании могут рассмотреть вопрос о перемещении или создании ключевых сотрудников и бизнес-операций в более привлекательных налоговых юрисдикциях. Налоговые соображения сами по себе не будут управлять этим решением, но часто являются ключевым фактором.

Учитывая интенсивность, с которой во всем мире

развивается законодательство об отчетности BEPS, как МНП могут эффективно выполнять требования, которые оно предъявляет к корпоративным налоговым департаментам? Ответ заключается в применении системного подхода, который включает тщательную оценку бизнеса и надлежащее планирование, а также использование всесторонней технологии и информированного руководства.

Значительное число МНП уже предприняли активные шаги, направленные на приведение своих корпоративных структур в соответствие с их реальной экономической деятельностью. Также ряд МНП, вовлеченные в цифровизованную деятельность, активно предпринимали шаги, в частности, пересмотрев свои позиции по трансфертному ценообразованию и/или переместив ценные активы, такие как нематериальные, в юрисдикции, где происходит существенная экономическая деятельность (т. е. так называемое “закрепление” активов).

Кроме того, растет число свидетельств того, что в некоторых странах и регионах предприниматели начинают менять характер своих механизмов налогового планирования для целей корпоративного налогообложения. Например, в некоторых странах ряд глобальных компаний, поставляющих цифровые продукты и услуги, уже изменили свои структуры в отношении их трансграничной деятельности продажи (например, Amazon, E-bay, Facebook, Google).

Но только пятая часть компаний активно вносит существенные изменения, основываясь на рекомендациях ОЭСР по эрозии базы и смещению прибыли, уделяя основное внимание трансфертному ценообразованию и

внутрифирменным соглашениям, согласно отчету Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report¹, датированному ноябрем 2017 года.

BEPS Implementation

What best describes your approach in responding to BEPS developments?

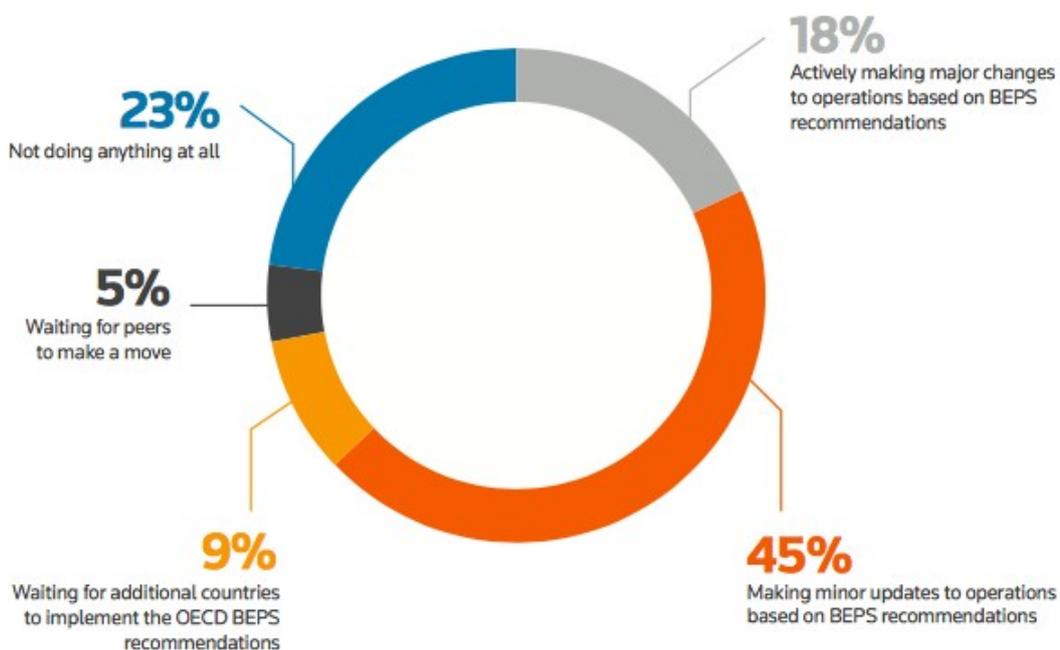


Рисунок 2.4 - Действие компаний после имплементации плана BEPS * (перевод с английского) 18% активно вносят существенные изменения в операции на основе рекомендаций BEPS, 45% делают незначительные изменения, 9% ожидают имплементацию рекомендаций других стран, 5% ожидают действия коллег, 23% не делают ничего²

Диаграмма на рис. 2.4 описывает, как опрошенные компании готовятся к BEPS, причем менее чем каждый

¹Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report URL: <https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/private/pdf/beps/2017-Global-BEPS-Survey-Report.pdf> (дата обращения 17.03.2020)

² Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report URL: <https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/private/pdf/beps/2017-Global-BEPS-Survey-Report.pdf> (дата обращения 17.03.2020)

пятый активно вносит существенные изменения в свою деятельность на основе рекомендаций BEPS. Еще 45% делают незначительные обновления, но это может вызвать озабоченность в связи с тем, что более трети – 37% – либо ничего не делают, либо придерживаются выжидательного подхода.

Первые три изменения, которые компании вносят в свои бизнес-операции, — это:

1. Внесение изменений в свою политику трансфертного ценообразования
2. Внесение изменений в свои внутрифирменные соглашения
3. Проведение анализа цепочки создания стоимости бизнеса и ключевых факторов производства

Но есть и другие последствия, которые выходят за рамки налоговой функции, затрагивая операции и даже бизнес-модель. МНП, возможно, захотят пересмотреть то, как они организуют свою цепочку поставок и где они выполняют важнейшую работу, в частности НИОКР и функции централизованного управления, с учетом налоговых ставок в разных странах. Они могут захотеть пересмотреть юрисдикцию, в которую они инвестируют, и сбалансировать сочетание функций страхования и аутсорсинга. Предлагаемые изменения также могут оказать влияние на стоимость капитала, что может привести к переосмыслению стратегии сделок.

Многие компании должны будут внести изменения в свою корпоративную структуру; эти изменения могут быть существенными.

Компании среднего рынка (выручка от 50 млн долл. до 1 млрд долл.) и компании крупного рынка (выручка от 1 млрд долл. и более) сообщают о похожих ожиданиях относительно будущих результатов:

1. увеличение расходов на соблюдение требований
2. повышение эффективных глобальных налоговых ставок
3. неопределенность в отношении бизнес-стратегии
4. изменения в структуре корпоративного налогообложения
5. мероприятия, проводимые для приведения в соответствие с новыми стандартами трансфертного ценообразования и постоянного представительства¹

Следующая диаграмма на рис. 2.5 показывает, какие изменения, вызванные внедрением BEPS, были внесены или, скорее всего, будут внесены в бизнес-операции компаний. Представители компаний могли выбрать несколько вариантов ответа.

¹ Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report URL: <https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/private/pdf/beps/2017-Global-BEPS-Survey-Report.pdf> (дата обращения 17.03.2020)

What changes, prompted by BEPS implementation, have been made, or will likely be made, to your company's business operations?

(Respondents were able to make multiple selections)

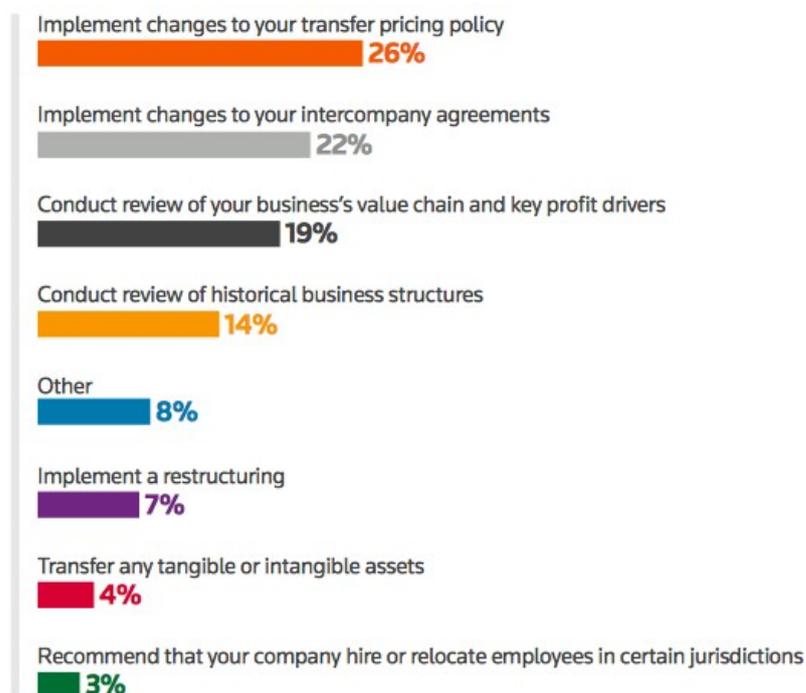


Рисунок 2.5 - Какие изменения, вызванные внедрением BEPS, были внесены * (перевод с английского) 26% внесение изменений в политику трансфертного ценообразования, 22% в внутрифирменные соглашения, 19% пересмотрели цепочки создания стоимости, 14% пересмотрели бизнес структуру, 8% другое, 7% провели реструктуризацию, 4% переместили свои активы, 3% наняли или переместили рабочих в конкретную юрисдикцию¹

«Каждая организация, большая, средняя и малая, должна обратить внимание на то, как международная налоговая среда меняется в последствии реализации плана действий BEPS. Сегодня даже небольшие стартапы могут стать участниками международной торговли и столкнуться с влиянием глобальных изменений, вызванных внедрением

¹ Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report URL: <https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/private/pdf/beps/2017-Global-BEPS-Survey-Report.pdf> (дата обращения 17.03.2020)

плана BEPS», - Г.П. Наварро (заместитель директора Центра по вопросам Налоговой политики и администрирования ОЭСР. Париж, Франция).¹

Поскольку некоторые важные рекомендации BEPS уже были выполнены, подготовка и анализ рисков сыграли важную роль в выявлении и подготовке к изменениям и к новым событиям в странах, происходящим в ОЭСР. Также важно, чтобы организация проверяла свои глобальные операции и налоговые следы. Это поможет в оценке актуальности BEPS и влияния различных действий плана BEPS на операции. Далее компании должны разработать подходящую систему, чтобы оценивать приоритетные направления деятельности вместе с изменениями на местном уровне.

Для адаптации к ряду изменений, вызванных действиями BEPS, а также для дополнительной «гибкости», организация должна участвовать в планировании. Я имею в виду координацию налогового планирования, финансовых функций и операций, а также разработку стратегических планов, включающие наиболее приоритетные пункты плана BEPS, области потенциальных ключевых рисков и последовательность изменений для удовлетворения новых требований.

Организации также должны обратить внимание на защиту эффективной налоговой ставки, на реализацию стратегий изменения структур, не соответствующих требованиям и поддержку связи с заинтересованными

¹ Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report URL: <https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/private/pdf/beps/2017-Global-BEPS-Survey-Report.pdf> (дата обращения 17.03.2020)

сторонами организации (бухгалтерский учёт, казначейство, исполнительные команды).

Повышенный уровень прозрачности, который требуется в соответствии с предложениями противодействию плану BEPS, позволяет правительствам гораздо лучше понимать общий объём деловых операций международных организаций. Также повышенная прозрачность оказывает дополнительное давление на компании, требуя более полного предоставления данных. Наиболее важна оценка готовности нынешних систем обрабатывать возросшие в разы объёмы данных и отчётностей. Компании должны следить и быть в курсе всех последних изменений, идей и поправок, так как они происходят достаточно быстро. Также должны быть сформированы отдельные группы, которые будут отслеживать изменения в вопросах соблюдения BEPS конкретных странах и привлекать экспертов и консультантов, чтобы оставаться в курсе всех изменений.

Поскольку страны во всем мире в той или иной степени включают рекомендации ОЭСР в свое внутреннее законодательство, МНП приходится идти в ногу со временем. Компании, которые рано начали готовиться к этим изменениям, нашли эти усилия бесспорно ценными.

Одной из таких областей является страновая отчетность (CbC), которая предназначена для применения к многонациональным предприятиям с доходом свыше 750 миллионов евро и требуется во все большем числе юрисдикций.

Компании сообщают, что для внедрения отчетности CbC потребовалось значительное время и ресурсы. CbCR может

потребовать от компаний подавать заявки в нескольких юрисдикциях—или решить, какую страну использовать в качестве замещающей организации. Кроме того, МНП сталкиваются с непреодолимой проблемой эффективного сбора налоговой информации из различных источников данных в рамках своей организации для составления отчета CbCR.¹

"Внедрение CbCR было нашей самой сложной задачей", - говорит Сюзанна Бокобо, глобальный руководитель отдела налоговых институциональных отношений Repsol, интегрированной глобальной энергетической компании, базирующейся в Мадриде. "Просто внесение необходимых ИТ-изменений было огромным проектом из-за всех строк, которые есть в бухгалтерских системах, и из-за необходимости интерпретировать то, что означают строки CbCR, и применять это значение к бизнесу."

Получение правильных отчетов CbCR и связанных с ними требований к основным и локальным файлам — это больше, чем просто проверка соответствия требованиям, поскольку цель состоит в том, чтобы помочь налоговым органам определить приоритетность компаний для аудита и более легко выявить потенциальные проблемы.

Но потенциальные последствия проекта BEPS выходят далеко за рамки отчетности CbC.

Также Кэтрин Хентон, вице-президент по налогам Sanofi, глобальной фармацевтической фирмы, базирующейся в Париже утверждает, что компании пересматривают

¹ Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report URL: <https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/private/pdf/beps/2017-Global-BEPS-Survey-Report.pdf> (дата обращения 17.03.2020)

трансфертное ценообразование и упрощают трансграничные сделки, чтобы в них было задействовано меньше юридических лиц и стран, чтобы свести к минимуму число юрисдикций, участвующих в потенциальных будущих судебных разбирательствах по мере внедрения BEPS. Она также отмечает, что также важно нанять «правильных» людей для выполнения рекомендаций BEPS. Для трансфертного ценообразования необходимо нанимать людей с расширенными экономическими возможностями и возможностями создания цепочки стоимости, которые знакомы с противоречиями в области трансфертного ценообразования.

Многие функции компании не получили такого внимания, как трансфертное ценообразование, когда речь заходит о проекте BEPS, но они не менее важны. Одной из таких областей является глобальная рабочая сила- это сила которая относится к международному трудовому пулу работников, включая тех, кто работает в многонациональных компаниях и связан через глобальную систему сетевого взаимодействия и производства, трудящихся-иммигрантов, работающих дистанционно, поскольку последствия некоторых рекомендаций BEPS могут повлиять на людей. Например, в результате более низких пороговых значений постоянных представительств, предложенных проектом BEPS, многим компаниям потребуется более внимательно изучить всю свою международную мобильную рабочую силу.

Это объясняется тем, что две популярные группы международных сотрудников, в частности, могут непреднамеренно создать постоянное представительство:

частые деловые путешественники и рабочие, которые физически остаются в одной юрисдикции, но имеют определенные трансграничные обязанности.

Кроме того, многонациональные предприятия должны проверять, что правильные люди выполняют правильную работу в правильном месте, чтобы избежать риска корректировки распределения доходов.

Организации также работают над развитием процессов, надлежащей документации и структурой управления с четко определенными ролями, и обязанностями для своих глобальных сотрудников.

Сотрудники должны понимать, какие виды деятельности они могут или не могут выполнять в разных юрисдикциях. Также важно разработать механизм, который отслеживает, где и когда работают сотрудники и что они делают.

Если существуют системы отслеживания, они должны отмечать, когда сотрудник достигает соответствующих пороговых значений риска, и эти пороговые значения должны быть готовы к BEPS.

BEPS, вероятно, окажет наибольшее влияние на два типа компаний:

Многонациональные предприятия с высоко интегрированными, сквозными глобальными цепочками поставок: это глобальные компании, которые управляют бизнесом через сеть поставщиков, расположенных во многих разных странах. Как правило, это включает в себя поиск сырья, производство и распределение, охватывающие несколько стран, чтобы конечные клиенты также распространялись по нескольким регионам.

Многонациональные предприятия со значительными нематериальными активами высокой стоимости: это включает глобальные фармацевтические, технологические и программные конгломераты. Эти компании владеют ценными объектами интеллектуальной собственности, такими как патенты и товарные знаки. Эти активы являются более мобильными, чем физические активы, и могут быть расположены в благоприятных налоговых юрисдикциях. До BEPS компании с мобильными нематериальными активами могли создавать дочерние компании, которые “владели” этими нематериальными активами в странах с низким уровнем налогообложения и платили там налог на прибыль, в то время как продукты и услуги поставлялись клиентам, часто находящимся в странах с более высоким уровнем налогообложения.

Не существует единого подхода имплементации действия плана BEPS для всех компаний, и есть много вариаций, но можно выделить несколько основных.

Прежде чем вносить стратегические изменения в цепочку создания стоимости, многонациональные предприятия должны точно понимать, как BEPS, возможные налоговые и торговые реформы в других странах, другие факторы будут влиять на цепочку создания стоимости. Компании должны иметь возможность использовать сложные аналитические системы для сбора разрозненных данных, как структурированных, так и неструктурированных— из разных бизнес-единиц, поставщиков и нескольких стран и сопоставлять их с конечными поставками товаров и услуг, а также с общей организацией бизнеса. Эти данные могут

помочь компаниям понять, где, по их мнению, создается ценность и почему они сообщают о прибыли именно так.

Интеграция налога с бизнесом. Если налог будет играть определенную роль в выравнивании цепочки создания стоимости, он должен быть тесно интегрирован с бизнесом. Во-первых, с точки зрения обеспечения налоговой эффективности существующей или новой операционной модели новые налоговые нормы требуют глубокого понимания цепочки создания стоимости и методологии трансфертного ценообразования, которая распределяет прибыль туда, где создается стоимость.

Второе соображение касается структурирования внутренней налоговой поддержки для новой операционной модели. Существует множество способов достижения этой цели, и каждая организация должна определить, какие из них лучше всего подходят для конкретных реалий ее бизнеса. Некоторые компании реорганизуют налоговый департамент таким образом, чтобы он был вертикально интегрирован в различные бизнес-функции.

Кроме того, становится все более распространенной практика, когда налоговое руководство (вице-президент по налогам) работает непосредственно с операционным руководством (вице-президент по глобальным цепочкам поставок), чтобы наметить потенциальные сценарии и соображения в отношении общей операционной модели.

Из этого следует, что в тех случаях, когда экономическое или иное существенное присутствие МНП устанавливается для целей, например, получения налоговых льгот, действие 6 должно предотвращать такое

злоупотребление в сочетании с действием 15. Если налоговый орган установит, что сделка была совершена в основном для целей налогообложения, он должен отказать в предоставлении иной применимой налоговой выгоды.

Один из главных выводов, который можно сделать из всех принятых мер по борьбе с BEPS, заключается в том, что бизнес-модели, которые служат цели снижения или даже уклонения от уплаты налогов, находятся под угрозой исчезновения. Предприятия, которые выживают только благодаря агрессивному налоговому планированию, особенно кассовые или подставные компании и компании-проводники, скорее всего, станут неэффективными в рамках группы МНП, и МНП постепенно выведут свой бизнес в странах, где их экономическое присутствие предназначено для уклонения от налогов или главным образом для целей налогообложения. Серьезные последствия для прибыли предприятий, образующих группу МНП, не ожидаются в странах, где предприятия выполняют значительные функции по созданию стоимости, поскольку налоговые льготы зарезервированы только для активного ведения бизнеса.

3. ПРИМЕНЕНИЕ ИНИЦИАТИВЫ ОЭСР В РОССИИ

3.1. Особенности имплементации плана BEPS в российское законодательство

В данном параграфе мы рассмотрим основные направления реализации Плана действий BEPS в Российской Федерации. Механизм решения споров с налоговыми органами других стран, связанный с налогообложением одной и той же операцией, в России недостаточно развит. Поэтому налоговые органы России начали изменение и усовершенствование налоговой базы, именно с направлений, позволяющие усовершенствовать данный механизм. Можно выделить направления правового регулирования налоговых отношений, наиболее подверженные влиянию международной экономической интеграции и зарубежной налоговой практики. Это правила КИК и налогового резидентства юридических лиц, национальные антимонопольные правила, в первую очередь это статья 54.1 НК РФ, которую можно охарактеризовать как новый российский GAAR¹, правила тонкой капитализации, административная помощь и обмен налоговой информацией.

На правовой режим налогообложения прибыли и доходов в Российской Федерации оказывают влияние многие факторы, в том числе интернационализация налогового права. Реализация нормативных актов ОЭСР, с одной стороны, и региональных интеграционных объединений - с другой, предопределяет направление развития национальной налоговой политики. Последние изменения в российском

¹ General anti-avoidance rule - Общее правило против уклонения от уплаты налогов

налоговом законодательстве во многом обусловлены реализацией мер, предусмотренных актами ОЭСР, в частности планом действий по смещению прибыли и эрозии базы, планом BEPS. Соблюдая рекомендации международной передовой практики по борьбе с уклонением от уплаты налогов, невозможно сделать это автоматически из-за различий в законодательных основах и сложившейся практики регулирования между странами. Развитие правового регулирования вопросов международного сотрудничества в области налогообложения и обмена налоговой информацией позволяет положительно охарактеризовать процесс использования Российской Федерацией лучших современных налоговых практик.

Особенно активно в Российской Федерации осуществляется реализация мероприятий BEPS. Российская Федерация заинтересована в адаптации своего налогового законодательства к современному состоянию бизнеса. Основные направления реализации Плана BEPS можно определить следующим образом:

Действие 1 (решение налоговых проблем цифровой экономики): в 2016 году Налоговый кодекс был дополнен правилами налогообложения услуг, оказываемых иностранными организациями в электронном виде (Статья 174. 2 НК РФ), а данные услуги определены для целей главы 21 "Налог на добавленную стоимость". Нерезиденты-поставщики электронных услуг обязаны зарегистрироваться для уплаты НДС и взимать российский НДС с услуг, предоставляемых российским физическим лицам-клиентам.

Действие 2 (решение проблем гибридных

несоответствий): на момент написания ВКР, рекомендации по данному действию не нашли отражение в российском налоговом законодательстве.

Действие 3 (разработка эффективных правил для контролируемых иностранных компаний (КИК)): ФЗ от 24 ноября 2014 года № 376-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ " (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) ввел в российскую налоговую систему два новых института-правила КИК и понятие корпоративного налогового резидентства. Эти институты направлены на противодействие уклонению от уплаты налогов в России.

В заключительном докладе ОЭСР из плана BEPS содержатся рекомендации в отношении составных элементов, необходимых для эффективного применения правил КИК. Они состоят из шести элементов:

- 1) Определение КИК (включая определение контроля)
- 2) Исключение из КИК и пороговые требования к ним
- 3) Определение дохода от КИК
- 4) Расчет дохода
- 5) Присвоение дохода
- 6) Предотвращение и ликвидация двойного налогообложения

Сравнивая задачи правил Контролируемых иностранных компаний в Евро союзе и его государствах-членах с правилами КИК в России, можно сделать вывод, что цели правил КИК в ЕС основаны на плане BEPS и состоят в устранении отсрочки налогообложения прибыли, а также

ограничении искусственного размещения пассивных доходов в иностранных низконалоговых юрисдикциях. В то же время основной задачей российских правил КИК является борьба с налоговыми злоупотреблениями и деофшоризацией национальной экономики.

В докладе также сообщается, что рекомендации позволяют странам, не имеющим правил КИК, непосредственно применять рекомендуемые правила. При разработке российских правил для КИК уже были учтены рекомендации плана BEPS

Новые правила КИК являются частью нового российского законодательства о деофшоризации, вступившие в силу 1 Января 2015 года (НК РФ Статья 25.13. Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица);

Действие 4 (ограничение эрозии базы, связанной с вычетом процентов и другими финансовыми платежами): в России уже есть положения, касающиеся процентных отчислений (например, механизм тонкой капитализации, НК РФ Статья 269. Особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения). Никаких дальнейших изменений не ожидается;

Действие 6 (предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих обстоятельствах): на основе новой модели налогового соглашения ОЭСР будут внесены изменения в типовое соглашение между Российской Федерацией и зарубежными странами об избежании двойного налогообложения (Федеральный закон от 1 мая 2019 г. N 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");

Действие 7 (Предотвращение искусственного уклонения от статуса постоянного представительства): понятие «постоянное представительство» уже определено в российском законодательстве (НК РФ Статья 306. Особенности налогообложения иностранных организаций. Постоянное представительство иностранной организации)

Действия 8, 9, 10 (приведение результатов трансфертного ценообразования в соответствие с созданием стоимости) - Россия не является членом ОЭСР, но является членом инклюзивной структур. Таким образом, Россия юридически не обязана следовать документам ОЭСР, в отношении трансфертного ценообразования, однако в качестве рекомендаций она использовала руководящие принципы ОЭСР и в целом принципы трансфертного ценообразования ОЭСР являются основой российского законодательства о трансфертном ценообразовании. Также уточняются и разрабатываются новые руководящие принципы трансфертного ценообразования, и российские налоговые органы рассматривают возможность применения определенных рекомендаций, вытекающих из плана BEPS;

Действие 13 (документация по трансфертному ценообразованию и страновая отчетность): 26 января 2017 года ФНС России подписала многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами (CbC MCAA). Кроме того, Федеральный закон от 27 ноября 2017 года № 340-ФЗ "О налоговом кодексе

Российской Федерации" дополнен положением об автоматическом обмене финансовой информацией и страновыми отчетами с иностранными государствами. Налоговый кодекс дополнен главами 66 20.1 "автоматический обмен финансовой информацией с иностранными государствами (территориями)" и главой 20.2 "Международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами Российской Федерации". Подписание Россией Многостороннего соглашения по CRS подтолкнуло многих российских налогоплательщиков воспользоваться налоговой амнистией, которая продлится до 30 июня 2017 года. А уже с 2018 года информация об иностранных счетах и доходах российских налогоплательщиков будет поступать в Россию из иностранных банков, депозитариев, страховых компаний и подобных организаций. Внедрение требований к документации по трансфертному ценообразованию, разработанных в рамках действия 13 BEPS, включает также основной (мастер) файл, локальный файл и отчет по странам (CbC K);

Действие 15 (многосторонняя конвенция по осуществлению мер, связанных с налоговым договором, направленных на предотвращение BEPS): Россия ратифицировала многосторонний документ об осуществлении мер, связанных с налоговой Конвенцией, направленных на предотвращение сокращения и перевода прибыли (также известный как MLI, многосторонний документ об изменении двусторонних налоговых договоров). Так, с 10 октября 2019 года в России также будут применяться так называемые

правила BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), устанавливающие конкретные ограничения в отношении международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

В частности, льготы, предусмотренные налоговыми договорами, больше не могут использоваться, если основной целью (или одной из основных целей) сделки или корпоративной структуры было получение этих льгот. В этом контексте будут ужесточены правила применения положений международных налоговых договоров о налоговом резидентстве, дивидендах, постоянных представительствах и прибыли от продажи недвижимого имущества акциями компаний. Эти ограничения распространяются на договаривающиеся стороны из стран, которые уже ратифицировали данный документ. К ним относятся, в частности, Австрия, Бельгия, Нидерланды, Люксембург, Польша, Франция и Финляндия.

В последние годы в российское налоговое право были введены институты, созданные и применяемые в налоговом законодательстве зарубежных стран. Эти законодательные новшества проводятся в рамках общемирового тренда борьбы с уклонением от уплаты корпоративных налогов, который выражается в первую очередь в проекте BEPS. Участие в данном проекте предоставляет Российской Федерации возможности для разработки отдельных норм, направленных на борьбу с размыванием базы и внедрение мирового опыта борьбы с неправомерной налоговой практикой в национальное законодательство. Однако эти процессы характеризуются частыми изменениями в законодательстве,

что свидетельствует о том, что понятие вопросы деофшоризации и внедрения плана BEPS не всегда детально проработаны в законопроектах на момент их принятия.

Развитие правового регулирования вопросов международного сотрудничества в области налогообложения и обмена налоговой информацией позволяет положительно охарактеризовать процесс использования Российской Федерацией лучших современных налоговых практик. Я считаю, что разработка единого комплексного подхода к противодействию злоупотреблениям налоговой практикой позволит не только включить в Налоговый кодекс разработки и механизмы зарубежного и международного налогового права, но и создаст качественно новый подход к реализации международных программных документов на уровне российского налогового законодательства.

3.2. Особенности адаптации зарубежных периметров групп к новому законодательству России

В настоящее время использование офшорных схем в бизнесе становится слишком рискованным занятием, поскольку значительно выросли риски и опасность разоблачения «черных схем» со стороны контролирующих органов.

В этой связи все чаще появляется много трудностей, которые уже воспринимаются как традиционные для российского бизнеса:

- сложности с финансовой отчетностью в качестве контролируемой иностранной компании;
- фактическое местонахождение и регистрация в

качестве налогового резидента;

- сложность с выбором банка и открытием в нем расчетного счета.

Все эти вопросы, последнее время, сильно тяготят бизнес и по всем ним появились проблемы.

Наверное, самым проблематичным и сложным из них является вопрос, касающийся банков. Имплементация плана BEPS началась, и оффшорные финансовые структуры начали ужесточать контроль. Для России особо важными стали следующие события:

- банки в Латвии ужесточили условия для открытия расчетных счетов, что привело к повышению процента отказов;

- банковская система Кипра также усилила контроль за расчетными счетами, поставив неоспариваемое условие о полной прозрачности бизнеса и проводимых сделок для налоговых структур как внутри страны, так и для внешней, российской налоговой структуры;

- в обновленных условиях открытия счетов европейских банков появились такие критерии, как минимальный остаток на расчетном счете, которой обязан всегда находиться на нем (размер минимального остатка зависит от страны и банка Европы), а также и они обязывают компании быть максимально прозрачными в транзакциях и сделках (для примера, банки Швейцарии и Лихтенштейна).

Нужно понимать, что все эти действия и условия со стороны банковских структур приведут к снижению сохранности конфиденциальности информации о компании, владельцах и тому подобному. А данный момент уже

зафиксировано:

- банки начинают постепенно раскрывать внутреннюю информацию регистраторов;

- финансовый учет, который раньше был просто желательным, теперь стал обязательным и по запросу контролирующих органов, компания должна будет его предоставить для анализа в кратчайшие сроки. Собрать его по поступлению запроса просто невозможно.

Также стоит отметить, что Великобритания (для компаний типа LLP и PL) и Шотландия (для компаний типа LP), с 2016 года, требуют показывать и предоставлять полную информацию о конечном выгодоприобретателе в проводимых сделках и транзакциях. Такую же тенденцию начинают подхватывать и такие страны, как Ирландия, Новая Зеландия, Гонконг.

Начиная с 2016 года в системе контроля начали интенсивно внедрять систему электронного документооборота и автоматического обмена любой контролируемой информацией, что стало глобальной и очень весомой проблемой для компаний, которые работают по оффшорным схемам. Благодаря этому появляются следующие факторы:

- будет предоставляться полная информация о владельце счета (ФИО, дата рождения, гражданство, страну регистрации в налоговом органе, идентификационный налоговый номер и другое), а также будет раскрываться информация о самом счете (поступления, списания, даты транзакций, остатки на начало и конец года);

- Российская ФНС напрямую получает информацию

об открытых зарубежных счетах по физическим лицам, полностью за прошедший год уже в сентябре текущего года. Информации о том, как это происходит пока нет;

- ФНС России получает аналогичную информацию, прописанную в предыдущем пункте, и по юридическим лицам, если владельцем или управляющий является резидентом РФ. Временные критерии идентичны.

Для того, чтобы избежать ужесточения налоговой политики в России, некоторые субъекты хозяйствования рассматривают вопрос о смене налогового резидентства.

По законодательству Российской Федерации, статус налогового резидента получает лицо, которое непрерывно пребывает на территории Российской Федерации не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Если нарушить это условие и лишиться статуса резидента, в надежде ухода от вышеизложенных преследований, лицо рискует обрести еще более весомые проблемы, нарушения Закона о КИК и Налогового Кодекса Российской Федерации. Это приведет к очень серьезным последствиям, поскольку будут не выполнены такие критерии как:

- подача уведомления об участии в иностранных организациях;

- подача налоговой декларации о доходах (в том числе доходы от участия в иностранных организациях);

- по Налоговому кодексу РФ, объект не может признаваться контролируемой иностранной компанией, если ее управляющее лицо не является резидентом Российской Федерации, что тянет за собой невозможность подачи декларации о доходе контролирующего лица КИК.

Консалтинговая группа компаний «ЮКТ» утверждает, что подобный маневр имел бы место и смысл, если налоговое резидентство, на которое бы происходила замена, было надежнее и имело более привлекательные условия, что в реалиях маловероятно.¹

Стоит учитывать и тот факт, что ужесточение законодательства в вопросах оффшорных схем происходит по всему миру, а не только в нашей стране.

Многие, благодаря аналогичным схемам стремятся получить дополнительное гражданство и беспрепятственный пропуск на территорию страны, а также неограниченное время пребывания в ней. При этом не идет речь о полной миграции, с лишением российского гражданства.

На протяжении длительного времени были популярны услуги, благодаря которым граждане могли получить вид на жительство (ВНЖ) в ближайших к России странах (одни из самых популярных - Латвия, Эстония, Словения), благодаря чему менялось резидентство. Но, и эти пути претерпели сильные изменения, что усложнило данный путь, сделав его более дорогим и не оправданным:

- со стороны Латвии было введено изменение критерия получения ВНЖ более чем в 3 раза (речь идет о денежном эквиваленте, который необходимо вложить в недвижимость)

- Эстония, в свою очередь, повысила планку инвестирования в бизнес до минимальной отметки в 65 тысяч евро;

¹ Оптимизация налогообложения на основе международного налогового планирования [URL://https://ukt.ru/services/legal_services/international_law/kik/likbez/tax-optimization.html](https://ukt.ru/services/legal_services/international_law/kik/likbez/tax-optimization.html)

- В Словении, компания должна иметь уставным капиталом не ниже 7500 евро и быть реально «живой», показывая реальную активность и обороты, в противном случае – двери закрыты.

Но, благодаря новым законам и правилам, даже несмотря на ужесточение правил получения ВНЖ, этот пусть опять начал набирать обороты, в последнее время. Компаниям, вместе с бенефициаром, стало опять выгодно перерегистрироваться в других странах, становясь местным бизнесом и резидентом налогового органа уже той страны.

И буквально через 4-5 лет, после получения ВНЖ, при соблюдении ряда правил местного законодательства, можно будет получить постоянное место жительства, благодаря которой лицо становится полноправным ее жителем и больше не потребуется продление временных лимитов.

По состоянию на 2019 год, самый доступный по срокам и финансовым вложениям ВНЖ, по Евросоюзу, является у Австрии, Венгрии, Испании, Финляндии и Чехии.

Еще одним немаловажным вопросом является резидентство валютное, которое изменить не так просто, поскольку придется лишиться местного, российского гражданства. Несмотря на это, будут и те, кто захочет воспользоваться данным инструментом и официально, полностью мигрировать из России, отказавшись от российского гражданства. Если говорить про владельцев компаний, то такая миграция никак не повлияет на компании, расположенные на территории Российской Федерации, они также останутся их владельцами. Если говорить по подобной схеме для других стран, то конечно,

для многих зарубежных стран вопрос решаем, но есть и исключения, такие как Швейцария, Монако, которые имеют свои внутренние порядки.

Важно помнить и о временных рамках для миграции. Но, повлиять на них можно количеством денежных средств, вливаемых в экономику страны, на которую нацелена миграция. Хочется отметить, что российское гражданство, при всех прочих, очень ценится в многих странах, и многие состоятельные иностранцы стремятся получить его, опустив вопросы морали.

В свете новых событий, нововведений в налоговые законодательства многих стран, и мнению многих специалистов, несмотря на те или иные факторы, хочется подчеркнуть, что оффшорные схемы, в классическом ее проявлении, завершат свое существование, поскольку уже сейчас российская налоговая система пристально наблюдает даже за давно сформировавшимися и успешно работающими, иностранными, не оффшорными компаниями, которые позволяют минимизировать налоговые отчисления, а в некоторых случаях практически их обнулить. В качестве примера можно привести компании типа LLP(Англия), LP(Шотландия), LLC(Америка).

Пристальное внимание со стороны контролирующих органов не говорит о том, что оффшорные схемы нельзя и невозможно использовать, возможно, но уже должен быть совершенно новый, более виртуозный уровень, что в последствии и произойдет. И компании будут платить за это высокую цену, поскольку снижение налоговой нагрузки и более выгодное и щадящее налогообложение – одна из

первоочередных проблем и задач предпринимателей и бизнесменов. На данном этапе можно сказать, для примера, что налогообложение таких стран как Венгрия, Ирландия, Сингапур и Чехия имеют выгодные для российского бизнеса условия и широкий потенциал развития в этом вопросе.

Даже в не стабильное, не предсказуемое время, открытие банковских счетов и проработка оффшорных схем будет продолжаться. Структуры компаний и крупных холдингов будут усложняться, поскольку для работы в условиях нового законодательства нужен высокий уровень жизнеспособности. Востребованность в регистрации закрытых фондов также будет расти.

Отметим, что сейчас происходит формирование нового рынка услуг, благодаря которому лицо может получить личный номер налогоплательщика в другой стране, благодаря чему будет легко произвести информационный обмен между стран. А объявленная программа о возврате зарубежных капиталов, без налогового бремени, скорее всего будет востребована, но только для узкого круга лиц и при определенных условиях, не так активно, как хотело того государство, но достаточно стабильно.

После присоединения России к инклюзивной программе плана BEPS, она в значительной мере изменила налоговое законодательство, что позволило ФНС проще разбираться в отношениях многонациональных предприятий. В России появилась судебная практика по международным спорам, и с развитием СвСР в России, она станет еще эффективнее. По данным ФНС за 2019 год МНП заплатили на 7,9 млрд рублей налогов больше. Увеличение поступлений произошло по

большой части из-за уменьшения злоупотреблений трансфертными ценами сырьевых компаний.

3.3. Возможности оптимизации налогообложения при соблюдении рекомендаций ОЭСР

Налогообложение при осуществлении операций и проведении сделок с участием иностранных компаний приобретает все большее значение для многонациональных и ведущих российских групп компаний. В современном мире задачей налоговой службы фирмы является не только своевременная и правильная подготовка налоговой отчетности, но и грамотное планирование налоговой нагрузки, реалистичная оценка налоговых рисков и управление эффективной ставкой налогообложения группы независимо от того, насколько широка география бизнеса.

При налоговом планировании компаниям необходимо позаботиться об устранении необоснованных налоговых потерь и управлении налоговыми рисками, возникающими при работе в иностранных государствах или с иностранными партнерами.

В будущем следует ожидать, что международное налоговое планирование будет более тесно связано с деятельностью организации и станет труднее в соблюдении, независимо от ее бизнес-стратегии. Более того, международная налоговая отчетность и документация также будут расширяться, и многим многонациональным предприятиям будет гораздо сложнее поддерживать низкую эффективную ставку иностранного налога на свои иностранные доходы. Большая часть законодательных

80

изменений будет происходить в зарубежных странах и повлияет на ряд традиционных международных стратегий налогового планирования, которые используются многонациональными предприятиями (в том числе гибридные механизмы финансирования, использование налоговых соглашений и трансфертное ценообразование).

В современных реалиях фирмам для оптимизации налогообложения необходимо:

- Разработать несколько вариантов модификации структуры для сокращения количества иностранных компаний

- Проанализировать влияния международных соглашений, направленных на противодействие размыванию налоговой базы и гармонизацию правил налогообложения в ЕС, на эффективную ставку налогообложения Группы

- Проанализировать вопросы применения Договоров об избегании двойного налогообложения

- Проанализировать вопросы применения правил о контролируемых иностранных компаниях в России и других юрисдикциях

- Разработать варианты снижения административных затрат, связанных с содержанием и управлением иностранными компаниями группы, за счет сокращения спектра используемых юрисдикций или количества компаний.

Одной из актуальных проблем современного налогообложения являются вопросы, связанные с избеганием двойного налогообложения, и истекающим из него проблемы в ДИДН (договора об избегании двойного налогообложения).

Действие 15 плана BEPS, как раз связано с разработкой многосторонней конвенции по вопросам международного налогообложения в целях улучшения существующих налоговых договоров между странами.

Этот многосторонний документ предлагает правительствам конкретные решения по устранению пробелов в международных налоговых договорах путем включения результатов проекта BEPS в двусторонние налоговые договоры по всему миру. MLI позволяет правительствам внедрять согласованные минимальные стандарты для борьбы со злоупотреблениями договорами и совершенствовать механизмы разрешения споров, обеспечивая при этом гибкость для учета конкретной политики налоговых договоров.

На практике существует три метода устранения двойного налогообложения, путем выбора правильного метода можно оптимизировать налоги компании.

1. налоговый кредит или зачет (tax credit or tax relief);
2. налоговое освобождение (tax exemption);
3. налоговый вычет (tax deduction).

Метод налогового кредита означает, что доход от иностранного источника облагается налогом в домашнем государстве, но налог, уплаченный за рубежом, вычитается, т. е. на него предоставляется кредит.

Пример: вы получили 5000 евро из иностранных источников и заплатили 700 евро налогов за границей. Российский налог на ваш доход по ставке 20% составляет 1000 евро. Налог, который вы заплатили за границей, вычитается из вашего российского налога (1000-700 евро).

Следовательно, вы должны заплатить только 300 евро налогов в России.

Максимальная сумма кредита, которая может быть предоставлена, — это сумма налога, который должен быть уплачен с того же дохода в России. Например, налоги, уплаченные за рубежом, могут быть выше максимального кредита при следующих обстоятельствах:

- ставка иностранного налога выше, чем ставка российского налога
- налогоплательщик имеет меньший налогооблагаемый доход в России, чем в иностранном государстве
- что касается соответствующего источника дохода, то налогоплательщик показывает убыток в Финляндии.

Пример: в 2010 году вы получили 5000 евро иностранного дохода, а страна источника собрала 1500 евро подоходного налога с него. Российский налог на ваш доход составляет 1000 евро. Налог, который вы заплатили за границей, выше, чем российский налог, поэтому кредит в России составляет всего 1000 евро. Разница в размере 500 евро может быть зачислена позднее в течение следующих пяти лет из любых налогов, подлежащих уплате с доходов из иностранных источников того же типа или источника. Неиспользованные кредитные суммы зачисляются в хронологическом порядке.

Метод налогового освобождения: страна проживания освобождает доходы из иностранных источников от подоходного налога. Иностраный доход, освобожденный от налогообложения, может быть учтен страной проживания

для расчета налоговой ставки (актуально для прогрессивных налоговых ставок).

Метод освобождения от уплаты налогов является общим для западных стран, которые не имеют большой разницы в своих налоговых ставках. Примером может служить Германия. Компания платит немецкие налоги только за немецкий доход. Кредитный метод распространен в странах, где налоговая ставка намного ниже, чем в Германии (например, в странах Ближнего Востока и Азии). В этих случаях компания платит налоги в Германии за свой мировой доход и получает кредит на уплату иностранных налогов.

Метод налогового вычета (не применяется в статье 23 Налоговой Конвенции ОЭСР), то есть не применяется в международных договорах об избежании двойного налогообложения. Данный метод представляет собой уменьшение суммы налогооблагаемого дохода в стране, где компания является налоговым резидентом, на сумму иностранного налога. Происходит снижение двойного налогообложения, но не предотвращение двойного налогообложения.

Расчеты, результаты которых представлены в таблице (Таблица 3.1) ниже, помогут нам провести сравнительный анализ для выявления наиболее оптимального метода избегания двойного налогообложения.

Таблица 2.1 - Методы устранения двойного налогообложения¹

Организация из государства А	Место получения прибыли	
	А	В
Прибыль	3000	2000
Ставка налога на прибыль	14%	20%
Налог на прибыль, подлежащий уплате	420	400
Итого	820	
Метод налогового кредита	Метод налогового вычета	Метод налогового освобождения
1. Налогооблагаемая прибыль в государстве А		
5000	$3000 + (2000 - 400) = 4600$	5000
2. Налог, уплаченный в государстве А		
$5000 \times 0.14 = 700$	$4600 \times 0.14 = 644$	$5000 \times 0.14 = 700$
$700 - 420 = 280$		
Разрешенная сумма налогового кредита $2000 \times 0.14 = 280$		
Итого подлежит уплате в государстве А $700 - 280 = 420$		
Организация из государства А	Место получения прибыли	
	А	В
3. Всего уплачено в государствах А и В		

¹ Составлено автором

$420 + 400 = 880$	$644 + 400 =$ 1044	700
-------------------	-------------------------	-----

Из приведенных выше расчетов, можно сделать вывод, что метод налогового освобождения является наиболее оптимальным способом налогового планирования для избегания двойного налогообложения.

Следует отметить, что российские организации особенно заинтересованы в странах, которые заключили соглашения об избегании двойного налогообложения с Российской Федерацией.

Поэтому, несмотря на ужесточение налогового регулирования, у компаний еще осталась возможность налоговой оптимизации. Существующее законодательство еще предлагает выбор благоприятных налоговых режимов для налогоплательщика.

С реализацией плана BEPS и изменением российского и международного законодательства большая часть налоговых схем, считавшиеся легальными, которые использовались с целью уменьшения налоговых отчислений, станут незаконными. Присоединение к международной системе обмена налоговой информацией, позволит налоговым органам быстрее и без особого труда раскрывать незаконные схемы уклонения от налогов.

Предприятия, которые выживают только благодаря агрессивному налоговому планированию, скорее всего, станут неэффективными в рамках группы МНП, и МНП постепенно выведут свой бизнес в странах, где их экономическое присутствие предназначено для уклонения от налогов или главным образом для целей налогообложения. В

связи с этим многим компаниям придется пересмотреть структуру своих зарубежных активов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Представленное исследование показывает, что эрозия внутренней налоговой базы и смещение прибыли (BEPS) по причине того, что многонациональные предприятия эксплуатируют пробелы и несоответствия между налоговыми системами разных стран, затрагивают все страны в мире, что формирует серьезную проблему современной действительности. Наблюдаемая сегодня высокая зависимость развивающихся стран от подоходного налога сигнализирует об их непропорциональных потерях ввиду имплементации и последующего влияния BEPS.

Современный интернациональный бизнес сегодня является «общей сферой коммуникации», что определяется острой необходимостью со стороны правительства формировать общие действия с целью решения проблемы BEPS, а также восстановления общего доверия к существующим сегодня внутренним и международным налоговым системам.

Говоря о финансовой составляющей, следует заметить, что практика BEPS ежегодно обходится странам в 100-240 миллиардов долларов потерянных доходов, что эквивалентно 4-10% от общемировых доходов от корпоративного подоходного налога.¹

Работая вместе в рамках инклюзивной Рамочной программы ОЭСР/G20 по BEPS, более 135 стран осуществляют 15 мер по борьбе с уклонением от уплаты

¹ Corporate tax remains a key revenue source, despite falling rates worldwide [URL:// http://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm](http://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm) (дата обращения 08.03.2020)

налогов, повышению согласованности международных налоговых правил и обеспечению более прозрачной налоговой среды.

BEPS – налоговая стратегия, использующая пробелы и несоответствия в налоговых правилах, чтобы искусственно перевести прибыль в места с низким или нулевым уровнем налогообложения, где мало или вообще нет экономической деятельности, или для подрыва налоговой базы за счет вычитаемых платежей, таких как проценты или роялти. Хотя некоторые из используемых схем являются незаконными, большинство из них таковыми не являются. Это подрывает справедливость и целостность налоговых систем, поскольку предприятия, работающие через границы, могут использовать BEPS для получения конкурентного преимущества перед предприятиями, работающими на внутреннем уровне. Более того, когда налогоплательщики видят, что мультинациональные предприятия законно уклоняются от уплаты подоходного налога, это подрывает добровольное соблюдение всеми налогоплательщиками своих обязательств.

В целом, возможно говорить о том, что BEPS играет ключевую роль именно для развивающихся стран по причине их большой зависимости от корпоративного подоходного налога (в особенности от МНП). Вовлечение развивающихся стран в международную налоговую повестку дня имеет важное значение для обеспечения того, чтобы они получали поддержку для удовлетворения своих конкретных потребностей и могли эффективно участвовать в процессе установления стандартов в области международного

налогообложения.

Многие страны уже приняли большую часть рекомендаций ОЭСР, но некоторые страны только присоединяются к плану BEPS и им предстоит еще много работы. Поэтому, в настоящее время мы находимся в середине этапа внедрения BEPS. Кроме того, страны также принимают индивидуальные меры по осуществлению рекомендаций, в частности минимальных стандартов.

Также план BEPS может привести к всплеску ряда споров в налоговой сфере, которые непосредственно связаны с внедрением действий данного плана (в том числе и обмен информацией, которая содержится в отчетах различных международных налоговых администраций). Предпринимателям и налоговым администрациям следует подготовиться к этим проблемам. ОЭСР и G20, осознавая это, в настоящее время предпринимают усилия по повышению налоговой определенности для бизнеса.

Контроль большей части вопросов международного сотрудничества в сфере налогообложения и обмена налоговой информацией, в целях повышения прозрачности с каждым днем растет и прогрессирует. Благодаря этому можно положительно охарактеризовать то, как Российская Федерация использует передовые налоговые практики. Таким образом, на мой взгляд, появление общего комплексного подхода к противодействию против различного рода злоупотреблений в сфере налоговых выплат позволит включить в Налоговый кодекс ряд механизмов международного налогового права. Более того, данный подход создаст кардинально новый подход к реализации

зарубежных программных документов и в российском налоговом законодательстве.

Присоединение Российской Федерации к инклюзивной программе плана BEPS также значительно изменило национальное законодательство в налоговой сфере. Благодаря этому, Федеральной Налоговой Службе стало гораздо проще разбираться в сфере налоговых отношений между многонациональными предприятиями. Стоит также отметить формирование в России судебной практики в сфере международных споров. А с постепенным развитием CbCR, эта практика становится еще более эффективной. По данным ФНС, только за 2019 год многонациональные компании заплатили на 7,9 млрд рублей больше в виде налогов. Очевидно, такое существенное увеличение налоговых поступлений вызвано, в первую очередь, уменьшением злоупотреблений трансфертными ценами сырьевыми компаниями.

Учитывая эти новые условия, предприятия должны быть постоянно информированы и учитывать операционные и финансовые структуры, определять коммуникационные стратегии и оценивать свою налоговую стратегию, и все это с целью разработки устойчивой налоговой базы.

Таким образом, задачи данной научной работы, поставленные в начале (а именно: изучение предпосылок и плана мероприятий, мотивирующих ОЭСР к созданию плана BEPS; анализ последствий данной программы для многонациональных субъектов налогообложения; выявление особенностей и описание хода внедрения мероприятий плана в национальное и международное законодательство;

выделение и обоснование главных центральных мероприятий плана, которым следуют современные МНП; сопоставление инициативы ОЭСР с возможностью имплементации плана BEPS в российское законодательство; формирование конкретных рекомендаций по оптимизации налогообложения после ужесточения мер контроля за налоговыми схемами) выполнены успешно, а следовательно и основная цель работы - комплексное рассмотрение влияния плана BEPS на современный многонациональный бизнес - также выполнена.

I.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

I. Нормативно-правовые акты

1. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам: заключена в Страсбурге 25 января 1988 [Электронный ресурс]: «Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам» (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) (с изм. и доп. от 27.05.2010) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - URL: <http://www.consultant.ru>.

2. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Электронный ресурс]: федерал. закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ (ред. от 05.04.2013) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - URL: <http://www.consultant.ru>.

3. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [Электронный ресурс]: федерал. закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 18.03.2019) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - URL: <http://www.consultant.ru>.

4. О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // «Собрание законодательства РФ [Электронный ресурс]: федерал. закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - URL: <http://www.consultant.ru>.

5. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный

ресурс]: федеральный закон от 24.11.2014 года № 376-ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - URL: <http://www.consultant.ru>.

6. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний [Электронный ресурс]: федерал. закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - URL: <http://www.consultant.ru>.

7. О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [Электронный ресурс]: федеральный закон от 1.05.2019 г. N 79-ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - URL: <http://www.consultant.ru>.

8. Минфин РФ. Информационное сообщение о вступлении в силу многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 года [Электронный ресурс]: Сайт Минфина России. 03.07.2019. https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=127715 (дата обращения 13.04.2020)

II. Научные статьи

9. Будылин Сергей Агрессивная оптимизация под прицелом: Конвенция BEPS 07.10.2019 [Электронный ресурс]:

URL:

https://zakon.ru/blog/2019/10/07/agressivnaya_optimizaciya_pod_pricelom_konvenciya_beps (дата обращения 13.04.2020)

10. Котлярова М. А. Актуальная монография «Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров» / М. А. Котлярова // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. - 2015. - №5. - С.123-125

11. Лютова И. И. Международное налоговое планирование (проблемы двойного налогообложения) [Электронный ресурс]: // Московский гуманитарный университет. - Электрон. Дан. - URL: <https://www.mosgu.ru/nauchnaya/publications/professor.ru/Ljutova/> (дата обращения 28.02.2020)

12. Понамарева К. Implementation of BEPS Actions in the Russia Federation // Bialostockie Studia Prawnicze 2019 vol. 24 №3 [Электронный ресурс]: URL: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8305/1/BS_P_24_3_K_Panomareva_The_Implementation_of_BEPS_Actions_in_The_Russian_Federation.pdf (дата обращения 17.04.2020)

13. Законопроект о ратификации MLI одобрен Правительством Налоговый обзор от экспертов рwc Февраль 2019, выпуск №2 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2019-2-rus.pdf> (дата обращения 30.03.2020)

14. Оптимизация налогообложения на основе международного налогового планирования [Электронный ресурс]: URL://

https://ukt.ru/services/legal_services/international_law/kik/likbez/tax-optimization.html (дата обращения 17.04.2020)

15. Требования по подготовке и подаче трехуровневой отчетности по трансфертному ценообразованию Время действовать сейчас! 7 сентября 2016 г. [Электронный ресурс]: URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kz/Documents/tax/other/KZ_CBSCR%20brochure.pdf (дата обращения 17.04.2020)

III. Источники на иностранных языках

16. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report [Электронный ресурс]: URL: // https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en (дата обращения 18.02.2020)

17. BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS 2017 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (дата обращения 03.02.2020)

18. BEPS Actions implementation by country Russia [Электронный ресурс]: URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-russia.pdf> (дата обращения 14.04.2020)

19. BEPS: OECD/G20 project against Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс]: URL: <https://www.roedl.com/insights/beps/beps-oecd-action-plan-transfer-pricing> (дата обращения 04.02.2020)

20. Brian Peccarelli Understanding BEPS Country-by-Country Reporting (CbCR)—and Why Technology is Critical for Compliance June 29, 2016 [Электронный ресурс]: // URL: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/understanding-beps-country-by-country-reporting-cbcr-and-why-technology-is-critical-for-compliance/> (дата обращения 18.03.2020)

21. Comments on the Public Consultation Document - Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13) Manal Corwin, KPMG LLP, United States March 6, 2020 [Электронный ресурс]: URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/03/tnf-kpmg-comments-march6-2020.pdf> (дата обращения 20.02.2020)

22. Country-by-Country Reporting The FAQs September 2016 [Электронный ресурс]: URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-country-by-country-reporting-faqs.pdf> (дата обращения 14.04.2020)

23. Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13 Updated December 2019 [Электронный ресурс]: URL: <http://www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf> (дата обращения 14.04.2020)

24. G20 Leaders' Communiqué Antalya Summit, 15-16 November 2015 // [Электронный ресурс]: URL: <https://g20.org/en/g20/Documents/2015-Turkey-Leaders-Communique.pdf> (дата обращения 02.02.2020)

25. Hugger, Felix The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance Working Paper, No. 304, Provided in Cooperation with: Ifo Institute - Leibniz Institute

for Economic Research at the University of Munich
[Электронный ресурс]: URL:
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/199078/1/wp-2019-304-hugger-corporate-tax-avoidance.pdf> (дата обращения 15.04.2020)

26. IMF, OECD, United Nations, & World Bank. Supporting the development of more effective tax systems. Report to the G20 Development Working Group by the IMF, UN, OECD and World Bank. 2011 [Электронный ресурс]: URL: <http://www.imf.org/external/np/g20/pdf/110311.pdf> (дата обращения 07.02.2020)

27. Implementing BEPS initiatives in Russia: text of bill to introduce country-by-country reporting is published April 2016 / Issue No. 17 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2016-17-eng.pdf> (дата обращения 10.04.2020)

28. Implementing OECD/G20 BEPS Package in Developing Countries [Электронный ресурс]: URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wp_implementing_beps_package_developing_countries.pdf (дата обращения 10.04.2020)

29. OECD Secretary-General Report to the G20 finance ministers and central bank governors FUKUOKA, JAPAN JUNE 2019 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf> (дата обращения 04.02.2020)

30. OECD work on taxation [Электронный ресурс]: URL: www.oecd.org/ctp/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf. (дата обращения 02.02.2020)

31. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 5th meeting of the Inclusive Framework in Lima, Peru on 27 - 28 June 2018 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf> (дата обращения 02.02.2020)

32. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2018 - May 2019 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf> (дата обращения 28.01.2020)

33. OECD (2017). BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework, Peer Review Documents. [Электронный ресурс]: URL: www.oecd.org/ctp/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf (дата обращения 20.01.2020)

34. OECD (2017). BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. [Электронный ресурс]: URL: www.oecd.org/tax/treaties/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf (дата обращения 20.01.2020)

35. OECD (2017). BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting, Peer Review Documents. [Электронный ресурс]: URL: www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf (дата обращения 20.01.2020)

36. OECD (2017). BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolutions. [Электронный ресурс]: URL: www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-

resolution-peer-review-documents.pdf (дата обращения 20.01.2020)

37. OECD (2017). Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes. [Электронный ресурс]: URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes-9789264283954-en.htm> (дата обращения 27.02.2020)

38. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS [Электронный ресурс]: URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-5-en.pdf?expires=1586261847&id=id&accname=guest&checksum=986B9C52ADF2D219CCFF193A48A89567> (дата обращения 17.03.2020)

39. Tax reform activity is on the rise [Электронный ресурс]: URL: <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/the-chart-tax-reform-activity-is-on-the-rise.aspx> (дата обращения 04.04.2020)

40. The latest on BEPS – 2017 in review A review of OECD and country actions in 2017 [Электронный ресурс]: URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/\\$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review/$FILE/EY-the-latest-on-BEPS-2017-in-review.pdf) (дата обращения 17.03.2020)

41. Thomson Reuters 2017 Global BEPS Survey Report [Электронный ресурс]: URL: <https://tax.thomsonreuters.com/site/wp-content/private/pdf/beps/2017-Global-BEPS-Survey-Report.pdf> (дата обращения 17.03.2020)

42. Tobias Luepke EY Partner BEPS influences investments in Russia? A brief overview at AEB Finance and Investment committee 15.10.2015 [Электронный ресурс]: URL: https://aebrus.ru/AEB_Tobias%20Luepke_15.10.2015.pdf (дата обращения 25.04.2020)

43. Transfer Pricing Country Profile Russian Federation Updated October 2017 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-russian-federation.pdf> (дата обращения 01.05.2020)

44. What is BEPS [Электронный ресурс]: URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (дата обращения 28.01.2020)