

Конкуренция национальных правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов с основными законами высокоинтегрированных формирований

Аннотация. Несмотря на взаимные санкции и международные противоречия, в 2020-х гг. достигнут международный консенсус в отношении мер по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и уклонению от уплаты налога. К настоящему времени в эволюции международного налогового режима и роли институтов, которые им управляют, согласованная налоговая политика транснационального налогообложения заняла самостоятельное место и нашла свою реализацию в национальных законодательствах не только стран G20/ОЭСР, но и большинства государств с развитыми налоговыми системами. Вместе с тем процессы турбулентности в экономической сфере последних 20 лет заставляют многие страны искать способы поддержки национальной экономики, в том числе путем предоставления экономических преференций в инвестиционной и налоговой сферах, что разрушает ранее достигнутые договоренности. Оппозиционное положение даже стран G20/ОЭСР и США, а также санкционная политика как инструмент давления подрывают достигнутый к 2017 г. консенсус в отношении плана BEPS. Кроме того, страны с развитой экономикой, а также высокоинтегрированные образования проводят конкурирующую налоговую политику и принимают собственные глобальные акты в вопросах транснационального налогообложения. Масштаб изменений, заложенных в окончательных отчетах BEPS, и принятие конкурирующих актов приводят к увеличению издержек налогового администрирования и росту экономической нагрузки.

Ключевые слова: противодействие размыванию налогооблагаемой базы; налоговая конкуренция; международные налоговые принципы и стандарты; международное налогообложение; транснациональный доход; минимальная ставка налога; Конвенция о международном налогообложении; план BEPS; борьба с уклонением от уплаты налогов; налоговый оазис; налоговый стандарт.

Для цитирования: Бортников С. П. Конкуренция национальных правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов с основными законами высокоинтегрированных формирований // Актуальные проблемы российского права. — 2025. — Т. 20. — № 7. — С. 60–74. — DOI: 10.17803/1994-1471.2025.176.7.060-074.

© Бортников С. П., 2025

* Бортников Сергей Петрович, доктор юридических наук, доцент, директор Института права Самарского государственного экономического университета
Советской Армии ул., д. 141, г. Самара, Российская Федерация, 443090
serg-bortnikov@yandex.ru

Competition between National Anti-Tax Evasion Rules and Basic Laws of Highly Integrated Formations

Sergei P. Bortnikov, Dr. Sci. (Law), Associate Professor, Director of the Institute of Law,
Samara State University of Economics, Samara, Russian Federation
serg-bortnikov@yandex.ru

Abstract. Despite mutual sanctions and international controversies, the 2020s have witnessed the establishment of an international consensus regarding measures to combat the erosion of the tax base and tax evasion. To date, in the evolution of the international tax regime and the role of the institutions governing it, a coherent tax policy for transnational taxation has acquired an independent status and has been integrated into the national legislations of not only G20/OECD countries but also the majority of nations with developed tax systems. However, the turbulent economic processes of the past two decades have compelled many countries to seek methods of supporting their national economies, including the provision of economic preferential treatment in investment and tax spheres, thereby undermining previously achieved agreements. The divergent positions of even G20/OECD countries and the United States, coupled with the use of sanctions as a pressure tool, threaten to dismantle the consensus reached by 2017 regarding the BEPS plan. Furthermore, developed economies and highly integrated entities are pursuing competing tax policies and enacting their own global legislation concerning transnational taxation. The scale of changes outlined in the final BEPS reports, along with the adoption of these competing legislative measures, is contributing to an increase in tax administration costs and a heightened economic burden.

Keywords: counteraction against the tax base erosion; tax competition; international tax principles and standards; international taxation; transnational income; minimum tax rate; United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation; Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting; combatting tax evasion; tax haven; tax standard.

Cite as: Bortnikov SP. Competition between National Anti-Tax Evasion Rules and Basic Laws of Highly Integrated Formations. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2025;20(7):60-74. (In Russ.). DOI: 10.17803/1994-1471.2025.176.7.060-074.

Проект BEPS представляет собой согласованные усилия правительств-участников по изменению условий, на которых они участвуют в налоговой конкуренции в отношении многонациональных предприятий.

Основными предпосылками, вызвавшими необходимость его появления, стали налоговые манипуляции изменением центра извлечения прибыли на фоне быстрого развития транснациональных корпораций, а также формализации межотраслевых институтов для целей получения налоговых льгот в низконалоговых юрисдикциях. В качестве своего рода реакции ОЭСР еще в 2013 г. разработала план мероприятий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Ежегодно ОЭСР публикует отчеты о реализации 15 проблемных мероприятий.

Многолетняя кампания G20/ОЭСР по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещени-

ем прибыли (BEPS — Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) к настоящему времени заняла самостоятельное место в эволюции международного налогового режима и реализовалась в национальных законодательствах не только стран G20/ОЭСР, но и большинства стран с развитыми налоговыми системами.

Можно утверждать, что, несмотря на взаимные санкции и международные противоречия, в 20-х гг. XXI в. достигнут международный консенсус в отношении результатов проекта BEPS G20/ОЭСР путем сравнения национальных мер по выполнению ключевых мандатов, рекомендаций и передовой практики BEPS.

В той или иной форме реализация плана нашла свое место в 18 странах — членах G20, в 27 из 38 стран — членов ОЭСР и 14 юрисдикций, которые не входят ни в G20, ни в ОЭСР. На страны, включенные в сферу влияния ОЭСР, приходится около 55 % мирового ВВП, и, конеч-

но, с этим следует считаться. В 2007 г. Россия получила приглашение к началу официальных переговоров по вступлению в ОЭСР. Однако после начала СВО Совет ОЭСР заявил о прекращении переговоров и приостановке совместной проектной деятельности¹. Тем не менее Россия ориентируется на разработки ОЭСР, в том числе и путем изменения национального законодательства. Например, в налоговом законодательстве с 2011 г. введены правила о сделках между взаимозависимыми лицами и трансфертном ценообразовании, с 2014 г. — о контролируемых иностранных компаниях, бенефициарном владельце и т.п.

На наш взгляд, толчок к развитию вышеуказанных новелл дали террористический акт 2001 г.² и кризис 2008 г., поэтому следует учесть взаимное влияние как международных актов, так и национального законодательства. Важно напомнить, что проект BEPS ОЭСР является продолжением ее Доклада о вредной налоговой конкуренции 1998 г.³, который, в свою очередь, последовал за принятием Советом ЕС Ecofin Кодекса поведения в области налогообложения бизнеса в 1997 г.⁴ Проект ОЭСР по борьбе с вредной налоговой конкуренцией был отложен в сторону из-за сворачивания проекта админи-

страцией Буша, но Европейский Союз продолжил работу с группой по Кодексу поведения (налогообложение бизнеса) и расширению применения доктрины государственной помощи в налогообложении.

Принятый в 2010 г. Закон США Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)⁵ в борьбе с бегством капиталов и сокрытием фондов за пределы США обязал иностранные финансовые институты и национальные юрисдикции по запросу США раскрывать информацию о счетах американских резидентов. В своем развитии FATCA стал основой для заключения соглашений с разными странами. На основе американского Закона в 2014 г. был принят Единый стандарт автоматического обмена финансовой информацией — Common Reporting Standard (CRS), правовой формой которого стала открытая для присоединения Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам (МСАА), направленная на раскрытие информации о зарубежных счетах и фондах налогоплательщиков (в том числе об их владельцах и состоянии счетов). В России автообмен информацией в соответствии с CRS начал осуществляться с 2017 г. согласно постановлению Правительства РФ № 693⁶ и пп. 4 п. 1 ст. 102 НК РФ⁷.

¹ См.: Материалы работы ОЭСР // URL: https://www.economy.gov.ru/material/directions/vneshneekonomicheskaya_deyatelnost/mnogostoronnee_ekonomicheskoe_sotrudnichestvo/oesr/ (дата обращения: 01.11.2024).

² Был принят закон USA PATRIOT Act (полное наименование: Uniting and Strengthening America by Providing Appropriate Tools Required to Intercept and Obstruct Terrorism Act of 2001, Акт «О сплочении и укреплении Америки путем обеспечения надлежащими средствами, требуемыми для пресечения и воспрепятствования терроризму» 2001 г.), действовавший с 2001 по 2015 г. URL: <https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/3162/text/enr> (дата обращения: 01.11.2024).

³ Доклад о вредной налоговой конкуренции: возникающая глобальная проблема / ОЭСР, 1998 (OECD (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. OECD Publishing, Paris) // URL: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en> (дата обращения: 21.11.2024).

⁴ Кодекс поведения в области налогообложения бизнеса в 1997 (Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy — Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation — Taxation of saving, OJ C 2, 1998, 6 Jan. P. 1–6 // URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29> (дата обращения: 21.11.2024).

⁵ URL: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF12166> (дата обращения: 01.11.2024).

⁶ Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693 (в ред. от 11.07.2022) «О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)» // СЗ РФ. 2018. № 26. Ст. 3858.

К 2020 г. в отношении BEPS поутих энтузиазм со стороны Соединенных Штатов после завершения проекта и опубликования окончательных отчетов, в которых не были достигнуты некоторые налоговые цели США. Конечно, это изменение позиции Соединенных Штатов вызвало некоторую обеспокоенность международного сообщества, однако надо отметить, что многие подходы BEPS уже включены в законодательство США. Открытым остается вопрос о том, откажутся ли Соединенные Штаты от отчетности по каждой стране (CbCr)⁸.

Отраслевые отчеты показывают, что влияние инициативы BEPS на конкретную юрисдикцию определяется по крайней мере тремя ключевыми факторами:

- степенью соответствия национального законодательства положениям BEPS как на момент принятия плана, так и по мере его внедрения;

- степенью улучшения экономических результатов в результате реализации положений BEPS по сравнению с опытом национальной юрисдикции до принятия BEPS;

- степенью вовлеченности национальной юрисдикции в этапы формирования инициативы, предшествующие обнародованию окончательных планов действий BEPS.

Страны по-разному мотивированы к имплементации идей BEPS в национальную практику и законодательство. Часть стран, придерживаясь консенсуса по BEPS, приняли правила под давлением коллег, некоторые сослались на

препятствия для участия в BEPS в виде нехватки ресурсов, другие — на отсутствие ожидаемых выгод от предлагаемых реформ по сравнению со стоимостью их внедрения.

Желание юрисдикций и заинтересованных сторон продвигать различные аспекты BEPS для достижения своих собственных политических и экономических целей всегда присутствует, даже если мотивы в каком-либо конкретном случае неочевидны. Хотя прозрачность является ключевой темой BEPS, многие процессы, посредством которых развиваются налоговые нормы как внутри государства, так и за его пределами, по-прежнему характеризуются неясностью.

Не столь однозначно воспринимают призывы к универсализации плана и в научной среде. Принимая во внимание многочисленные комментарии, можно сделать вывод, что «в международном налоговом дискурсе существует основная проблема, которая заключается в том, что ОЭСР ориентируется на себя и игнорирует институциональные возможности каждой страны, как будто можно применять одни и те же критерии во всем мире. Трансфертное ценообразование — отличный пример попытки универсализировать стандарт, который явно не может быть применен повсеместно»⁹.

В период санкционной войны и на третьем году СВО стали неактуальными опасения потерять позиции в мире с точки зрения конкурентоспособности в привлечении глобальных торговых и инвестиционных потоков или сочетания этих факторов. Появление сильных регио-

⁷ Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7312.

⁸ Страновой отчет (Country-by-Country Reporting (CbCR)) подает материнская компания международной группы компаний в юрисдикции по месту нахождения материнской компании или уполномоченный участник МГК в юрисдикции по месту нахождения уполномоченного участника МГК. Отчет содержит информацию о финансовых показателях, численности работников МГК в разрезе налоговых юрисдикций ее присутствия и информацию об основных видах деятельности каждой компании МГК, согласно пп. 1, 3 ст. 105.16-6 НК РФ, по установленному формату только в электронной форме. С 2017 г. подача страновых отчетов (CbCR) в России является обязательной.

⁹ Rocha S. A. International Taxation, Epistemologies of the South, and Institutional Capacities: Transfer Pricing and the Universalization of the OECD Standards // URL: <https://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/> (дата обращения: 01.11.2024).

нальных центров оказывает гораздо большее влияние на гармонизацию налогового законодательства, которая может быть стимулирована экономическими выгодами.

Европейский Союз предпринял шаги по гармонизации требований BEPS и их реализации в рамках ЕС, используя директивы Совета и другие руководящие указания, что остается основным методом, с помощью которого государства — члены ЕС обеспечивают соблюдение требований BEPS. Процесс имплементации в ЕС имеет решающее значение для приведения мер реагирования государств — членов ЕС на BEPS в соответствие со свободами ЕС, предусмотренными Договором о функционировании Европейского Союза и толкованиями этих свобод Европейским Судом (CJEU), а также стандартами ЕС в отношении государственной помощи в рамках указанного договора.

Однако прошедший в России в октябре 2024 г. саммит БРИКС показал, что универсализация мира ОЭСР — всего лишь отражение того, что можно найти в социальной теории в целом. Португальский профессор Б. де Соуза Сантуш утверждает, что необходимо развивать «эпистемологию Юга»¹⁰ — социальную теорию, учитывающую конкретные ситуации и взгляды развивающихся стран, а мы также добавим: стран с государственно-капиталистической системой и стран постсоветского пространства, КНР, Индии, Ирана и пр.

С. А. Роха заявляет, что международное налогообложение определяется интересами развитых стран, которым удалось превратить международные налоговые принципы и стандарты, выгодные их позиции, в универсальные и общие принципы международного налогообложения. Такое положение дел приводит к «международному налоговому империализму»¹¹, то есть «преобразованию определенных налоговых критериев, выгодных интересам развитых стран, в международные налоговые

стандарты, которые становятся базовыми принципами международного налогообложения»¹².

С разной степенью успеха страны ОЭСР почти сто лет продвигают идеи и стандарты по сотрудничеству в сфере международного налогообложения, исходя из предпосылки (или по крайней мере из риторики) о том, что сотрудничество выгодно всем его участникам, так как все проиграют, если каждый государственный субъект будет преследовать собственные интересы и откажется от сотрудничества. Как указывает профессор Т. Даган, «здесь мы видим проблемную стратегическую динамику игры, которая заставляет некоторых государственных деятелей выбирать действие (дезертирство), противоречащее их интересам. Однако в нарративе о сотрудничестве упускается из виду противоположная альтернатива: для некоторых государств тот факт, что они сотрудничают, не обязательно означает, что это лучший вариант для них... Иногда государства сотрудничают несмотря на то, что это не в их интересах»¹³.

Такая ситуация приводит к налоговой колонизации умов жителей развивающихся стран и стран с формирующимся рынком, которые, скорее всего, рассматривают международную налоговую политику своих стран с позиции *международных* рамок.

Не все национальные формы налогообложения и администрирования налогов имплементируются другими странами. Тогда почему развивающиеся и новые индустриальные страны должны двигаться в направлении плана ОЭСР, если есть другой способ контролировать сделки между связанными сторонами? Слепое включение мероприятий плана в национальное законодательство может привести к тому, что эти страны будут действовать вопреки собственным интересам. Рискнув дать интуитивный ответ, можно предположить, что для некоторых развивающихся стран и стран с формирующимся рынком близость к ОЭСР привлекательна с точки

¹⁰ Souza Santos B. *Epistemologies of the South: Justice Against Epistemicide*. Routledge, 2016.

¹¹ Rocha S. A. *Op. cit.*

¹² Rocha S. A. *Op. cit.*

¹³ Dagan T. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge University Press, 2018. P. 183–184.

зрения экономических выгод, что может объяснить, почему некоторые из них стремятся стать полноправными членами организации.

В отчетах о юрисдикциях, не входящих в G20 и ОЭСР, неизменно выражается обеспокоенность историческими проблемами, с которыми сталкиваются юрисдикции на этапе их развития. К ним относятся отсутствие достаточного внутреннего технического опыта, нехватка ресурсов для надлежащего проведения реформ и опасения по поводу поддержания конкурентоспособности и привлечения иностранных инвесторов. Для успешного осуществления проекта BEPS ОЭСР по пересмотру налоговых систем во всем мире важно решить эти проблемы.

Нельзя ожидать, что изменения в заданном масштабе будут реализованы немедленно и что они пройдут безболезненно. Часто страны выражают озабоченность в связи с увеличением затрат на соблюдение требований, возросшей неопределенностью и повышенным риском судебных разбирательств для налогоплательщиков и налоговых органов. Эти опасения возникают на фоне более широкой неопределенности в мировой экономике, а также в налоговом законодательстве. Вопрос заключается в том, приведут ли действия BEPS, которые были направлены на борьбу со злоупотреблениями и использованием юрисдикций-посредников для размывания базы, к значительному сопутствующему ущербу для экономической деятельности.

Сам проект BEPS ни в коем случае нельзя рассматривать как какую-то обучающую платформу для стран с проблемными сферами налогообложения — это не учеба, а реальность. Институциональная формализация процесса установления глобальных стандартов налоговой политики затрагивает большинство стран

вне зависимости от того, к какому блоку они относятся. Роль и значение проекта BEPS G20/ОЭСР хорошо иллюстрируют отчеты IFA, где проводится анализ результатов мониторинга и имплементации положений плана, на которые мы укажем ниже¹⁴.

Проект BEPS не является уникальным крупным мероприятием по глобальному сотрудничеству в период после финансового кризиса в области налогообложения:

1) первый проект был в основном межправительственным и предусматривал прозрачность в сфере обмена информацией и регулирования процентных ставок;

2) проект налогового сотрудничества G20 и ОЭСР по налоговой политике для достижения уверенного устойчивого роста;

3) глобальный форум по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения в качестве международной организации, которая согласовала расширенные стандарты обмена информацией;

4) стимулирование роста налоговой политики и обеспечение определенности.

Работа по обеспечению прозрачности была предпринята в ответ на опасения по поводу потери доходов в условиях жесткой экономии после финансового кризиса, протесты общественности относительно раскрытия незарегистрированных финансовых счетов и стремление к расширению обмена информацией для борьбы с финансовой поддержкой глобального терроризма и преступной деятельности.

После бегства фондов из США, наказания европейских банков, поиска следов заемных средств и прочего для всех стала очевидной задача не столько налогового, сколько глобального фискального сотрудничества и обмена информацией.

¹⁴ Международная финансовая ассоциация (МФА, или IFA) — неправительственная и межотраслевая международная организация, занимающаяся финансовыми вопросами. В ее состав входят налогоплательщики, их консультанты, государственные служащие, представители судебной власти и университетские профессора, поэтому она является уникальным форумом для обсуждения международных финансовых вопросов. МФА объединяет более 10 тыс. практиков, налоговых чиновников и ученых из 90 стран-членов, занимающихся налогообложением международных операций и изучением сравнительных налоговых систем. С момента своего основания в 1938 г. IFA, базирующаяся в Роттердаме, в сочетании с деятельностью отделений в каждой стране обеспечивает сочетание комплексных исследований в области между-

Во всё более взаимосвязанной глобальной экономике а) внутренняя и б) трансграничная налоговая политика взаимосвязаны, а для достижения *сильного, устойчивого и сбалансированного роста* во всей мировой экономике необходимы постоянные усилия во всех областях политики. Была нужна площадка для международной координации. Однако до настоящего времени еще не оценены последствия этой инициативы, а санкционная война, формирование многополярных высокоинтегрированных экономико-политических центров, региональные войны не позволяют оценить степень влияния инициатив на текущие усилия по проведению различия между повышением благосостояния и вредной налоговой конкуренцией.

Для борьбы с BEPS ОЭСР сформулировала концепцию международных налоговых отношений, которая а) смягчает агрессивную налоговую конкуренцию между правительствами в пользу более тесного налогового сотрудничества и координации; б) способствует применению согласованного подхода к трансграничному налогообложению доходов, который позволяет юрисдикции отказывать в налоговых льготах, когда это необходимо для защиты своей налоговой базы (а также для увеличения налоговой базы во избежание двойного налогообложения); в) уменьшает трансграничную информационную асимметрию между налогоплательщиками и правительствами посредством мер по повышению прозрачности.

В качестве базовой архитектуры консенсуса BEPS определены три широкие категории правовых реформ: а) те, которые, как правило, требуют принятия внутренних законодательных или административных мер, б) те, которые, как правило, требуют принятия мер на основе международных договоров, в) и те, которые

конкретно касаются трансфертного ценообразования и страновых отчетов (CbCr).

Результаты заключительных отчетов BEPS варьировались от *обязательных* минимальных стандартов до рекомендаций, передовой практики и обсуждения вопросов, которые потребовали бы дополнительной работы (например, по цифровой экономике и многостороннему правовому инструменту (MLI¹⁵) для изменения соглашений об избежании двойного налогообложения).

Следует отметить, что изучение разработки и внедрения результатов BEPS сопряжено с рядом трудностей. Сфера охвата 15 пунктов BEPS очень широка и включает пересекающиеся области налогового права, многие из которых связаны с технически сложными концепциями и правилами, а многие из них являются политически чувствительными.

Проводимая Европейским Союзом политика и развитие им своих собственных подходов к регулированию глобального налогового сотрудничества привели к появлению параллельной платформы реформ, которая повлияла на некоторые результаты ОЭСР, а в других случаях не полностью соответствует результатам BEPS. Эти различия частично обусловлены предполагаемыми ограничениями в рамках TFEU¹⁶, а иногда представляют собой отступление от консенсуса ОЭСР.

В настоящее время есть основания полагать, что значительные политические трансформации в Соединенных Штатах в связи с новым избранием президента Д. Трампа и сменой властных элит приведут к изменению условий для реализации результатов BEPS и дальнейшей проработки нерешенных вопросов. В Соединенных Штатах с момента первого избрания Д. Трампа республиканское большинство в Палате пред-

народного налогообложения и разработки программ и инициатив, имеющих актуальное практическое значение. URL: <https://www.ifa.nl/ifa-cahiers> (дата обращения: 06.11.2024).

¹⁵ Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Multilateral Instrument, или MLI) (ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ с оговорками и заявлениями) // СЗ РФ. 2019. № 18. Ст. 2203.

¹⁶ См., например: URL: https://www.eeas.europa.eu/sites/default/files/documents/2023/_GCC%20Country%20Economic%20Profile%20-%20UAE%20October%202023.pdf (дата обращения: 06.11.2024).

ставителей уже пытались реализовать план налоговой реформы, который включал механизм корректировки налогов в трансграничных коммерческих отношениях. Даже на стадии обсуждения это отразилось на условиях международной налоговой конкуренции для многонациональных инвестиций и деловой активности. Многие страны скорректировали национальные подходы к трансграничному налогообложению маркетплейсов и электронной торговли, что негативно сказалось на дальнейшем сотрудничестве в налоговой сфере, как это уже случалось ранее.

Противостояние ЕС и США, а также их налоговая конкуренция оказывают свое влияние и на судебные постановления.

10 сентября 2024 г. Европейский Суд удовлетворил требования Европейской комиссии и постановил, что две ирландские дочерние компании Apple Inc. получили незаконную государственную помощь от Ирландии в виде налоговых льгот на сумму примерно 14,1 млрд евро¹⁷. Дело в том, что налоговые решения могут считаться государственной помощью, если они предоставляют рассматриваемой компании более выгодные условия, чем обычный режим корпоративного налогообложения в соответствующем государстве-члене.

Ранее Европейский Суд постановил, что ориентиром, по которому оценивается налоговая мера, должны быть внутренние налоговые правила государства — члена ЕС. Ранее принятые Комиссией решения, согласно которым налоговые решения приравнивались к незаконной государственной помощи, в делах, связанных с Fiat Chrysler, Amazon и Engie¹⁸, были отменены Европейским Судом, поскольку он постановил, что Комиссия проигнорировала положение

применимого национального налогового законодательства и объяснения, представленные государством в обоснование налогового решения, а в некоторых случаях предпочла обойти обоснование применения принципа «вытянутой руки»¹⁹. В большинстве стран, в том числе и в России, для целей налогообложения применяются сопоставимые цены, если сделки совершаются взаимозависимыми лицами или в случае колебания цен сделок при сопоставимых условиях.

Однако отраслевые отчеты показывают, что влияние инициативы BEPS на конкретную юрисдикцию определяется такими факторами, как, во-первых, степень, в которой ее законодательство уже в значительной степени соответствует положениям BEPS; во-вторых, степень, в которой реализация положений BEPS, по-видимому, способна обеспечить положительные доходы, или экономические результаты, или и то и другое относительно опыта и представлений юрисдикции до BEPS; и, в-третьих, тип и степень вовлеченности юрисдикции в этапы формирования инициативы, предшествующие обнародованию окончательных планов действий BEPS.

Юрисдикции, входящие лишь в бюро CFA ОЭСР, инициировали и разработали повестку дня для проекта BEPS. Эти страны, по-видимому, присоединятся к консенсусу BEPS, поскольку они достаточно сходны в экономическом плане и составляют ядро членов ОЭСР; у них была возможность участвовать в формировании и развитии инициативы BEPS с самого начала процесса; BEPS является средством «уговоров» (с использованием рычагов влияния) и давления со стороны других юрисдикций с целью тиражирования их собственных предпочтений в области внутренней политики.

¹⁷ Дело C-465/20 P — Commission v. Ireland and Others. Judgment ECLI:EU:C:2024:724 // URL: <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-465/20%20P> (дата обращения: 16.11.2024).

¹⁸ Дело C-885/19 P и C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe и другие против ЕК, решение Европейского Суда от 08.11.2022.

¹⁹ Принцип «вытянутой руки» (Arm's length principle) представляет собой совокупность правил, применяемых при определении соответствия цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночным. Эти правила предусмотрены разделом V.1 НК РФ, и на них указывает ФНС РФ в письме Минфина России от 29.04.2014 № 03-01-РЗ/20100 «По вопросам применения страховщиками положений раздела V.1 Налогового кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс».

Индийские суды рассматривали крайне мало дел об уклонении от уплаты налогов по Закону о подоходном налоге 1961 г. Но с принятием Закона о финансах 2012 г. вступившей в силу в 2017 г. судебной доктриной были разработаны принципы для борьбы с соглашениями, заключенными с намерением избежать налогообложения (JAAR: судебные правила борьбы с уклонением от уплаты налогов)²⁰. Еще до знаменитого дела Vodafone индийские суды рассматривали сложный вопрос уклонения от уплаты налогов в серии судебных решений, в которых формулировались различные принципы, в том числе «суть важнее формы», «снятие корпоративной вуали», «противодействие структурам, уклоняющимся от уплаты налогов, на основе государственной политики»²¹. Кроме того, в результате последовательных судебных решений был разработан ряд законодательных мер по введению в Закон множества конкретных мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов²².

Для стран ядра членов ОЭСР попытка BEPS осуществить международную передачу норм налогового законодательства в значительной степени продиктована личными интересами, защищающими их экономику. Однако в некоторых юрисдикциях, соответствующих консенсусу G20/ОЭСР, ограниченность ресурсов становится препятствием для участия в BEPS и его реализации. Например, в отчетах из Эстонии и Турции четко обозначена проблема выделения ограниченных административных ресурсов на инициативы, которые не обязательно являются национальными приоритетами, даже несмотря на то, что в обеих юрисдикциях общая политика согласована с принципами, лежащими в основе налогового плана.

Проблема ограниченности ресурсов и потенциала, отмеченная в нескольких отраслевых отчетах начиная с 2022 г., не просто остается основным препятствием для полноценного участия юрисдикций с низким и средним уровнем дохода в любом институциональном механизме, но остро ставит вопрос о факте существования конкурентной экономики.

Осторожность и сдержанность в отношении внедрения BEPS обусловлены также отсутствием ожидаемых выгод от предлагаемых реформ по сравнению со стоимостью внедрения, желанием дождаться, пока лидеры в области нормотворчества или аналогичные юрисдикции примут реформы, опасаясь потерять позиции с точки зрения их эффективности. Страны с дотируемыми экономиками, страны, предоставляющие лишь услуги в качестве посреднической юрисдикции, страны с внутренней низкой конкурентоспособностью в привлечении глобальных торговых и инвестиционных потоков не могут существовать в равных условиях игры. У таких стран нет перспективы в конкуренции с экономиками США, КНР, Германии, Франции, и, чтобы сохранить свою посредническую роль, они вынуждены предоставлять эксклюзивные налоговые льготы, закрывать глаза на налоговое планирование ТНК, продавать свой налоговый суверенитет.

В ноябре 2024 г. лидеры стран «Большой семерки» выразили приверженность нанесению ущерба России через санкции и другие меры. Предполагается рассмотреть 15-й пакет анти-российских санкций и расширение ограничений против Ирана из-за сотрудничества с Россией.

Консенсус по BEPS развивался в три этапа: первый этап — формулирование проблемы, которую необходимо решить, кульминацией

²⁰ Vodafone International Holdings B. V. против Союза Индии (1) (2012) 17 taxmann.com 202.

²¹ Уполномоченные по внутренним доходам против Герцога Вестминстерского (1936) A.C. 1 ; 19 TC 490 ; CIT v. Sri Meenakshi Mills Ltd. Мадурай, AIR 1967 SC 819 и McDowell & Co. Ltd. против СТО 1985 3 SCC 230.

²² Закон Индии о подоходном налоге 1961 г. содержит несколько положений судебной доктрины. Одним из примеров является концепция условных дивидендов (закрепленная в разд. 2(22)(е) Закона), согласно которой выплаты по кредитам или ссудным активам акционеру, имеющему существенную долю в компании, считаются условными дивидендами. В данном случае налогоплательщик утверждает, что применяется разд. 94(8), который и является рассматриваемым положением SAAR. Раздел 94 Закона — пример сокращения дивидендов.

его является План действий BEPS, одобренный главами государств G20; второй этап — консультации по вопросам действий и разработка решений, направленных на получение широкой поддержки со стороны ОЭСР и членов G20; и третий — выполнение мандатов, рекомендаций и наилучшей практики, содержащихся в заключительных отчетах BEPS.

Сфера применения BEPS в странах с высокими налогами, не входящих в ОЭСР, вскоре расширилась, и в нее вошли юрисдикции G20, не входящие в ОЭСР, а после корректировки курса — весь спектр юрисдикций, желающих принять участие в реформировании BEPS. Такое расширение юрисдикций, участвующих в проекте, знаменовало собой переход к более инклюзивному международному режиму разработки политики, поскольку экономическая деятельность в меньшей степени ограничивается членами ОЭСР, а конкурирующие потенциальные источники разработки политики и нормотворчества вынудили ОЭСР отреагировать, расширив сферу своей деятельности за пределы своих членов.

Недостаточное взаимодействие с развивающимися странами на первом этапе вызвало вопросы относительно способности ОЭСР в дальнейшем выступать посредником в международном налоговом сотрудничестве, на что она

решительно отреагировала на втором и третьем этапах, расширив юрисдикции, участвующие в проекте BEPS, и проведя значительную информационно-пропагандистскую работу с участием региональных совещаний и технической поддержки. Изучение того, как юрисдикции взаимодействовали на последующих этапах проекта BEPS, и последствий этого взаимодействия позволяет извлечь полезные уроки для будущих процессов и проектов международного налогового сотрудничества и координации.

Трудно переоценить роль прессы и журналов в стимулировании начала работ над BEPS со стороны G20 и ОЭСР. Именно негативное освещение в СМИ налоговой практики транснациональных корпораций стало основным стимулом исследуемой международной налоговой реформы. Причем в 11 страновых отчетах упоминается роль СМИ, а в 10 — скандалы с «Панамскими документами»²³, Lux Leaks (опубликованы в ноябре 2014 г.)²⁴, негативное изложение в СМИ налоговых вопросов крупных транснациональных корпораций, а также частных лиц с высоким уровнем дохода.

Кроме того, что освещение утечек в Lux придало импульс работе BEPS и, вероятно, сыграло свою роль в разработке директивы ЕС 2015 г. об обязательном обмене решениями, Европей-

²³ “Panama Papers” scandals, или «Панамские документы», — это масштабная утечка финансовых файлов из базы данных Mossack Fonseca, четвертой по величине офшорной юридической фирмы в мире. Документы были анонимно переданы немецкой газете Süddeutsche Zeitung (SZ). Файлы раскрыли сеть из 214 тыс. налоговых убежищ, в которых состояли богатые люди, государственные служащие и организации из 200 стран. Анонимный источник, сливший документы, сделал это из Панамы, отсюда и название «Панамские документы». В большинстве документов не было указано никаких незаконных действий, но некоторые подставные корпорации, созданные Mossack Fonseca, использовались для мошенничества, уклонения от уплаты налогов или обхода международных санкций. См.: URL: <https://panamapapers.org/inside-the-leak> (дата обращения: 06.11.2024).

²⁴ Разоблачения выявили более 300 секретных налоговых соглашений, которые Люксембург заключил с международными компаниями, включая Disney, Skype, GlaxoSmithKline, Koch Industries и Black & Decker, Apple, Starbucks, Fiat и Amazon, IKEA, французскую энергетическую компанию Engie и Nike. В некоторых случаях сделки, известные как «налоговые решения», позволяли компаниям платить в Люксембурге налог менее 1 %. Второе по величине государство — член ЕС тайно предлагало огромные налоговые льготы в промышленных масштабах. Иногда, как показали просочившиеся в сеть документы, чиновники даже предоставляли выгодные налоговые вычеты за мнимые проценты, то есть за якобы выплачиваемые проценты по кредитам, которые на самом деле не облагались процентами. См.: URL: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/why-has-the-european-commission-not-investigated-lux-leaks-tax-deals/> (дата обращения: 06.11.2024).

ской комиссией были разработаны директивы, которые расширили защиту информаторов, обеспечив ее применение в таких случаях, как Lux Leaks.

Несмотря на то что прошло уже 10 лет с момента принятия плана, совсем недавно, в декабре 2022 г., в ЕС введены несколько значимых правил в отношении ТНК. Принят минимальный дополнительный налог (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT), который в соответствии с Директивой Совета (ЕС) 2022/2523 от 14.12.2022²⁵ применяется в приоритетном порядке по отношению к правилу включения доходов (Income inclusion rule, IIR) и правилу заниженных платежей (Undertaxed Payment Rule, UTPR).

К 2022 г. Европейский Союз уже принял важные меры по усилению борьбы с агрессивным налоговым планированием на внутреннем рынке. В рамках постоянных усилий по прекращению практики налогообложения ТНК, позволяющей им переводить прибыль в юрисдикции, где она не облагается налогом или облагается очень низким налогом, ОЭСР дополнительно разработала набор международных налоговых правил, гарантирующих, что ТНК РФ платят справедливую долю налогов, где бы они ни осуществляли свою деятельность.

К концу 2024 г. часть стран ЕС уже приняла соответствующие национальные акты, имплементирующие вышеуказанную директиву в свое законодательство. С одной стороны, именно масштабность и массовость позволяют обеспечить эффективность применения QDMTT, но с другой — ни ЕС, ни страны-участники не достигли консенсуса в том, как они обеспечили бы налогоплательщикам правовую определенность при применении таких правил.

Необходимо установить правила, чтобы создать эффективную и согласованную основу для глобального минимального уровня налогообложения на уровне Союза. Эта структура формирует систему из двух взаимосвязанных правил, вместе называемых также глобальными правилами (GloBE), в соответствии с которыми

дополнительная сумма налога (дополнительный налог) должна взиматься каждый раз, когда эффективная налоговая ставка ТНК РФ в данной юрисдикции составляет менее 15 %. В таких случаях юрисдикцию следует рассматривать как низконалоговую. Эти два взаимосвязанных правила называются правилом учета дохода (IIR) и правилом о прибыли, не облагаемой налогом в полном объеме (UTPR). В соответствии с этой системой материнское предприятие ТНК, расположенное в государстве-члене, должно быть обязано применять IIR к своей доле дополнительного налога, относящейся к любому предприятию группы, облагаемому низкими налогами, независимо от того, находится ли это предприятие в пределах Союза или за его пределами. UTPR должно служить вспомогательным средством для IIR путем перераспределения любой остаточной суммы дополнительного налога, когда материнские организации не могут получить всю сумму дополнительного налога, относящуюся к организациям с низкими налогами, путем применения IIR.

Дополнительный налог, по сути, взимается у источника, а не в юрисдикции, где зарегистрирована материнская компания, или в какой-либо юрисдикции с унифицированным налогообложением; QDMTT снимает с юрисдикций необходимость реформировать или сокращать внутренние налоговые льготы. Возможно, после СВО и с возвращением мира в обычный формат налогового сотрудничества корпоративный подоходный налог может быть полностью заменен QDMTT для многонациональных корпораций.

Главная проблема по-прежнему в том, что у некоторых юрисдикций сложилось мнение, что они страдают от налоговой практики других стран. К ним относятся члены G20 и ОЭСР, такие как Франция и Германия.

Конкуренция внутри ЕС проявляется и в отношении Директивы о борьбе с уклонением от уплаты налогов (ATAD). Поскольку она определяет параметры, которым необходимо следовать для обеспечения соответствия требованиям BEPS, государствам — членам ЕС необходимо

²⁵ Директива Совета (ЕС) 2022/2523 от 14.12.2022 // Официальный журнал Европейского Союза. L 328/1. 2022.

включить эти положения во внутреннее законодательство, только если их внутреннее законодательство еще не содержит положений об этом правиле.

Например, в мексиканском отчете говорится, что «основные ситуации, связанные с BEPS, которые беспокоят мексиканские налоговые органы, проистекают из практики и структур, которые, по их мнению, являются обычной практикой многонациональных предприятий, включая передачу функций, активов или рисков от компаний в Мексике в юрисдикции с незначительными затратами, или в отсутствие доступа к обмену информацией, или связанные с низкими налоговыми ставками вплоть до нулевых ставок, с миграцией нематериальных объектов, созданных в Мексике, в юрисдикции с низким налогообложением или без него, а также с использованием структур, направленных на то, чтобы избежать существования постоянных представительств в Мексике»²⁶.

С другой стороны, некоторые ведущие экономики мира неоднозначно оценивают инициативы BEPS и QDMTT. Активная и почти восторженная позиция руководства США постепенно сменилась гораздо более оборонительной. На фоне принятых в США Закона о снижении инфляции (IRA)²⁷ и Закона о чипах и науке²⁸ было выделено более 400 млрд долл. в виде налоговых льгот, кредитов и субсидий, последовал массовый исход европейского бизнеса в США, где только немецкие компании объявили об инвестициях в проекты на территории США на рекордные 15,7 млрд долл. Конечно, основной интерес Соединенных Штатов в проекте BEPS сместился в сторону того, чтобы защитить свои ТНК. В том числе исходя из соображений конкурентоспособности. Считается, что представители Соединенных Штатов в проекте BEPS повлияли на сужение сферы охвата окончательных реко-

мендаций по сравнению с тем, что было в первоначальном проекте.

К сожалению, ни один из минимальных стандартов BEPS не отразился на основных нормах налогового законодательства, которые были отнесены к рекомендациям и передовой практике.

Из 15 пунктов плана действий чаще всего называли четыре приоритетные области реформы: действие 13, касающееся CbCr, действия 8–10, касающиеся трансфертного ценообразования, действие 6, касающееся злоупотреблений договорами, и, несколько реже, действие 5, касающееся вредной налоговой практики. Действия 2–4, которые связаны с гибридами, возможностью вычета процентов и правилами КИК, были следующими наиболее часто упоминаемыми приоритетными областями (хотя в ряде случаев юрисдикции утверждали, что их законодательство уже соответствует требованиям), а также действие 7, которое охватывает правила постоянного представительства. Наконец, вопросы, касающиеся разрешения споров, цифровой экономики, MLI, раскрытия информации о налоговом планировании и анализе данных BEPS, реже упоминались в качестве приоритетных областей (вероятно, из-за сферы охвата руководства для отраслевых репортеров).

Страны теряют 480 млрд долл. в год из-за злоупотреблений в сфере налогообложения. Основной удар приходится на страны с низким уровнем дохода, в которых налоговые потери составляют примерно 49 % бюджета здравоохранения (по сравнению с 9 % в странах с высоким уровнем дохода).

Судебная практика многих стран, которые так или иначе выразили свою приверженность плану, уже сформулировала свои судебные доктрины «снятия корпоративной вуали», «деловой цели», запрета злоупотребления правом, «ре-

²⁶ Public consultation document 13 February — 1 March 2019 — Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, sections 103–111.

²⁷ Inflation Reduction Act of 2022 (IRA) H.R.5376 // URL: <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/5376/text> (дата обращения: 21.11.2024).

²⁸ CHIPS and Science Act H. R.4346 // URL: <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/4346> (дата обращения: 21.11.2024).

альности хозяйственной операции», принципа «вытянутой руки» и пр.

Обращает на себя внимание то, что указанный процесс уже занимает значительную долю в судебной практике большинства стран.

Решение Суда Европейского Союза (CJEU) от 04.10.2024 по делу X BV (C-585/22)²⁹ явно является одним из знаковых дел, определяющих соответствие национальных правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов основным законам ЕС. Верховный суд Нидерландов обратился в Европейский Суд с просьбой вынести предварительное решение, чтобы разъяснить его прецедентное право: может ли ТНК, принадлежащая к трансграничной группе, вычитать из налогооблагаемой прибыли проценты, которые она выплачивает по трансграничному кредитному долгу в льготной юрисдикции. Решение по этому делу создаст правило взаимосвязи между принципом «вытянутой руки» и принципом запрета злоупотребления правами по сравнению с делом *Lexel* (C-484/19), подтвердив первостепенную важность обоснованных коммерческих причин (называемых также экономической реальностью или реальной экономической деятельностью) для выявления злоупотреблений.

В оптимизацию трансграничного налогообложения включилась и ООН, в сентябре 2024 г. предложившая проект налоговой конвенции. В планах стоит задача ее принятия к 2027 г. Вместе с тем не все страны с энтузиазмом восприняли новую инициативу, обратив внимание на то, что существует риск снижения качества международного налогового законодательства и политических норм, поскольку ОЭСР, возможно, обладает большим опытом в этой области, чем ООН. Браунер утверждал, что «эту инициативу не следует рассматривать как замену ОЭСР, и она не требует отмены достижений существующего международного налогового режима»³⁰. В настоящее время можно наблюдать борьбу противоречащих друг другу тенденций: лавирование развивающихся стран по сохранению

возможности манипуляций с предоставлением налоговых оазисов, попыток ОЭСР достичь консенсуса в этом вопросе, принятия Европейским Союзом налоговой директивы минимального корпоративного налога для МНК, приостановление MLI — все эти разновекторные процессы, справедливые каждый в отдельности, на самом деле снижают вероятность достижения глобальных простых и справедливых международных налоговых стандартов, которые являются целью как для стран, так и для налогоплательщиков. Дискуссия не должна быть сосредоточена на том, какая организация возьмет на себя контроль, а смена процедурного форума с ОЭСР на ООН не меняет сложности вопросов по существу. Проблема в том, что Организация Объединенных Наций вряд ли сможет достичь консенсуса по основным сложным и деликатным международным налоговым вопросам, а также по многочисленным техническим вопросам, в отличие от ОЭСР. Инициатива ООН — это не только смена платформы, но и изменение метода принятия решений. ОЭСР якобы действует на основе консенсуса, который может привести либо к наименьшему общему знаменателю, либо к тому, чего хочет самая сильная сторона (стороны), вынуждая остальных соглашаться. ООН позволяет принимать более гибкие решения на основе большинства голосов. Рамочное соглашение ГА ООН может сделать различные внутренние меры легитимными и не требует универсальных мер.

Сложно оценить действия Великобритании по взаимодействию со странами при реализации инициатив международного сообщества. Британское правительство в борьбе за инвестиции установило такие национальные налоговые правила, которые фактически направлены против BEPS. Британцы для защиты своей налоговой базы действуют таким образом, чтобы это не оказывало негативного влияния на ее экономическую стратегию в области налоговой конкуренции даже в ущерб другим юрисдикциям. Это

²⁹ Запрос ВС Нидерландов в ВС ЕС // URL: <https://tpcases.com/netherlands-october-2024-european-court-of-justice-case-no-c-585-22/> (дата обращения: 21.11.2024).

³⁰ Цит. по: *Смит К., Раджвик О.* Смена власти в сфере налогообложения дает ООН преимущество // Государственные финансы. 2024. № 1. С. 12.

может указывать и на то, что Великобритания (и, возможно, другие юрисдикции) будет отходить от стандартов BEPS в надежде сохранить свою известность как финансового центра.

Германия выбрала иную стратегию поддержания высокой внутренней налоговой ставки: она избегает специальных налоговых льгот (в том числе для НИОКР) и полагается на правила борьбы с уклонением от уплаты налогов и BEPS для сохранения своей налоговой базы.

Франция придерживается стратегии, в целом аналогичной стратегии Германии.

Ключевые игроки ОЭСР и Соединенные Штаты боролись за собственные экономические интересы, которые резко обострились в связи с политическим и экономическим кризисом 2022–2024 гг.

Другие страны, не входящие в ОЭСР, включая Бразилию, Китай и Индию, присоединились к дискуссии, чтобы учесть и защитить свои собственные интересы.

Масштаб изменений, заложенных в окончательных отчетах BEPS, очевидно, приводит к увеличению издержек налогового администрирования и повышению экономической нагрузки вследствие изменения правовых норм:

- в 20 % отраслевых отчетов указывается, что изменения правил, связанные с BEPS, привели к росту числа судебных разбирательств внутри юрисдикций или между ними из-за увеличения количества случаев двойного налогообложения;

- трансфертное ценообразование часто упоминается в качестве катализатора споров;

- нехватка ресурсов не позволяет отдельным юрисдикциям в полной мере реализовать консенсус BEPS;

- это негативно сказывается на торговле, инвестициях и экономических результатах;

- нескоординированное осуществление мер реагирования на BEPS может привести к нежелательным последствиям и в отношениях между основными торговыми партнерами.

Выражается озабоченность по поводу результатов BEPS на фоне более широкой неопределенности в мировой экономике и налоговом законодательстве.

На основании вышеизложенного можно констатировать, что развивающимся странам следует перестать импортировать решения для налоговых проблем, которых у них нет. В какой-то степени это относится и к проекту BEPS в целом. Проблемы BEPS и предлагаемые решения представлены с точки зрения ОЭСР, которая чаще всего игнорирует налоговые позиции развивающихся стран и стран с формирующимся рынком, а также их институциональные возможности.

В широком смысле план внедряется или уже внедрен в большинстве стран, но именно как борьба с уклонением от уплаты налогов в соответствующих юрисдикциях и с различными схемами недобросовестного налогового планирования.

Инструменты стимулирования внедрения не только BEPS, но и иных документов ЕС, ООН, высокоинтегрированных образований позволили расширить круг участников процесса за счет включения в него стран, привлеченных перспективой получения взаимной выгоды от участия в рамках всеобъемлющей структуры в разработке дальнейших руководящих указаний. Все, кто согласен с минимальными стандартами BEPS, были приглашены к партнерству и участию «на равноправной основе» в технической работе и в процессе принятия консенсуальных решений CFA.

Но то, как страна реагирует и реализует различные меры по борьбе с BEPS, во многом зависит от того, является ли она преимущественно страной — экспортером капитала или страной — импортером капитала.

Как будут формироваться будущие повестки дня и будут ли они устанавливаться юрисдикциями, которые выходят за рамки узкой группы в бюро CFA? Как будут задействованы страны с формирующимся рынком, с низким и средним уровнем дохода? Какова будет роль ЕС и других региональных организаций? Завершая этот промежуточный обзор истоков, стандартов и мер реагирования на BEPS на сегодняшний день, можно надеяться, что ответы на эти вопросы и окончательная оценка проекта BEPS будут даны на будущих конгрессах IFA и в процессе нормализации мировой экономики.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Смит К., Радзвик О. Смена власти в сфере налогообложения дает ООН преимущество // Государственные финансы. — 2024. — № 1. — С. 10–52.
2. Dagan T. International Tax Policy: Between Competition and Cooperation. — Cambridge University Press, 2018.
3. Rocha S. André. International Taxation, Epistemologies of the South, and Institutional Capacities: Transfer Pricing and the Universalization of the OECD Standards // URL: <https://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/>.
4. Souza Santos B. Epistemologies of the South: Justice Against Epistemicide. — Routledge, 2016.

Материал поступил в редакцию 25 ноября 2024 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Smit K., Radzhvik O. Smena vlasti v sfere nalogooblozheniya daet OON preimushchestvo // Gosudarstvennye finansy. — 2024. — № 1. — S. 10–52.
2. Dagan T. International Tax Policy: Between Competition and Cooperation. — Cambridge University Press, 2018.
3. Rocha S. André. International Taxation, Epistemologies of the South, and Institutional Capacities: Transfer Pricing and the Universalization of the OECD Standards // URL: <https://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/>.
4. Souza Santos B. Epistemologies of the South: Justice Against Epistemicide. — Routledge, 2016.