

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Юридический институт
Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ

И.о. зав. кафедрой

_____ И. В. Шишко

подпись инициалы, фамилия

« _____ » _____ 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

BEPS

40.03.01. Юриспруденция

Научный руководитель	_____	_____	д. э. н., профессор, А. В. Демин
	подпись, дата		должность, ученая степень, инициалы, фамилия
Выпускник	_____	_____	<u>Э. Ф. Мамедова</u>
	подпись,	дата	инициалы, фамилия

Красноярск, 2019

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 BEPS : предпосылки и эволюция развития, теоретические аспекты.....	5
1.1 Сущность явления BEPS и его развитие.....	5
1.2 Влияние процессов глобализации на BEPS.....	10
1.3 Soft-law как основной способ регулирования вопросов международного налогообложения.....	15
2 План мероприятий BEPS, анализ процесса реализации на примере России и зарубежных стран.....	24
2.1 План мероприятий в разрезе Российского опыта	24
2.2 Практика применения в России	34
2.3 Мировой опыт применения плана BEPS	41
Заключение	53
Список использованных источников	56

ВВЕДЕНИЕ

В условиях глобализации законодательство в сфере налогообложения как национальное, так и международное не всегда развивается соответственно новым вызовам, которые появляются как следствие совершенствования и усложнения процессов деятельности транснациональных корпораций, волатильности потоков капитала, а также все более активного формирования такого явления как цифровая экономика.

Все вышеперечисленные факторы помимо того, что создают условия для возможности ухода от налогообложения посредством перехода в более выгодную налоговую юрисдикцию, прежде всего для крупных транснациональных компаний, подрывают, универсальность и справедливость налоговых систем, которые существуют на территории различных государств.

В качестве основного инструмента, используемого Транснациональными компаниями для избежания налогообложения без формального нарушения действующего законодательства, используется размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). BEPS выступает в качестве набора стратегий налогового планирования, который позволяет компаниям уводить прибыль для обложения налогами в те юрисдикции, где по существу ими не производилась деятельность, способствовавшая извлечению той самой прибыли при этом ставка налога на прибыль может быть значительно низкой или совсем отсутствовать.

Проявление процессов BEPS отрицательно сказывается на поступлении налоговых отчислений в бюджеты той или иной страны. Ряд исследований, а также официальная документация международных организаций подчеркивают важность проблемы. Так, в соответствии с данными предоставленными ОЭСР (организация экономического сотрудничества и развития), из-за размывания налогооблагаемой базы и перемещения потери прибыли варьируются в пределах от 4 до 10% всех собранных налогов на прибыль в мире, иначе говоря, от 100 до 240 миллиардов долларов США ежегодно. Приведенные

обстоятельства свидетельствуют об остроте проблемы BEPS, имеющей глобальные масштабы. Для того, чтобы решить проблему размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли такие два ключевых института, как ОЭСР и «Большая двадцатка» скооперировали свою деятельность, что позволило вовлечь в работу государств-членов данных институтов, более того и те страны, что не входят в них. Таким образом, при организованной деятельности был создан проект BEPS, нацеленный на обеспечение государств инструментарием налогообложения прибылей по месту осуществления экономической деятельности, которая генерирует эти прибыли, а также создания стоимости, в условиях большей предсказуемости, прозрачности и универсальности международной налоговой среды.

Целью данной работы является рассмотрение актуальных вопросов BEPS, а также исследование текущего состояния плана BEPS, его функционирования как в России, так и за рубежом.

В соответствии с целью был поставлен следующий ряд задач:

- Изучить сущность явления BEPS и его развитие;
- Рассмотреть влияние процессов глобализации на BEPS;
- Исследовать «Soft-law» в качестве основного способа регулирования вопросов международного налогообложения;
- Рассмотреть план мероприятий BEPS;
- Провести анализ процесса реализации плана мероприятий BEPS на примере России;
- Провести анализ процесса реализации плана мероприятий BEPS на примере мирового опыта.

1 BEPS : предпосылки и эволюция развития, теоретические аспекты

1.1 Сущность явления BEPS и его развитие

В последние годы аббревиатура BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) все чаще становится темой для обсуждения на различных саммитах и конференциях, как на уровне России, так и в рамках международных событий.

Налоговые практики, носящие злоупотребительский характер, способствующие размыванию налогооблагаемой базы, а также искусственному смещению центра прибыли, иначе говоря уходу от налогообложения, были объединены аббревиатурой BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Что же касается плана действий BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting), то основная цель мероприятий, включенных в данный план, – это борьба с размыванием налогооблагаемой базы и способствование корректному налогообложению.

Данный план ОЭСР был разработан еще в 2013 году, предпосылками, которыми было вызванное появление плана действий BEPS безусловно можно назвать стремительное развитие транснациональных корпораций, которые пользовались уязвимостью налоговой сферы в аспекте регулирования процесса международного налогообложения, а также невозможностью максимально эффективно контролировать процесс налогообложения. Таким образом транснациональные корпорации могли менять на законных основаниях центр извлечения основной прибыли и юрисдикцию, под которую им было бы выгоднее всего подпадать, пользуясь исключительно разницей в налоговом законодательстве той или иной страны, толкуя нормы и международные сделки в своих интересах. Так доходы, которые могли быть получены от совершения международных сделок либо облагались по низкой ставке налогообложения, либо не попадали под налогообложение.

В случаях, когда подобные ситуации возникают естественным образом, никаких проблем не появляется, однако, когда такие ситуации создаются специально, с целью избежать или снизить налогооблагаемую базу путем

намеренного отделения налогооблагаемого дохода и перевода его в низконалоговую или безналоговую юрисдикцию, это сказывается на налоговом секторе в целом, а также на экономической сфере стран-участников, между корпорациями которых происходят транзакции.

Порядка 60-70% от всей трансграничной торговли происходит между транснациональными корпорациями, при этом к транснациональным корпорациям относят не только гигантов, таких как General Electrics или Microsoft, но и компании с куда меньшим масштабом деятельности и территориальной распространенности, такие, у которых есть как минимум одна дочерняя компания или постоянное представительство на территории другой страны, нежели страна резидентства головной компании¹. В целом отмечается, что двадцать первый век – это время господства многонациональных корпораций и независимых государств, при этом их роль с каждым днем становится все существенней².

Подобная ситуация привела к тому, что стало действительно необходимым исследовать новые тенденции и выработать унифицированный подход регулирования на международном уровне.

Так на Западе (США и Европа) фискальные органы стали уделять особое внимание развивающейся ситуации еще в начале двадцатого века, что безусловно привело к развитию и совершенствованию правил налогового контроля, которые в дальнейшем вводились в налоговые системы разных стран, налоговая система России не стала исключением. Так, ОЭСР в 1995 году разработала Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов, которое также известно как Руководство ОЭСР³. Организацией экономического сотрудничества и

¹ Hamaekers H. Introduction to Transfer Pricing. IBFD Transfer Pricing Database (extract). // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden. 2010. P.1.

² . Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: [http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20\(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness\)-2015.pdf](http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness)-2015.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

³ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Committee on Fiscal Affairs. Paris, 1995 with amendments as of 2010. [Электронный ресурс] // Сайт Keepek LLC. Режим доступа:

развития было отмечено, что в государства претерпевают существенные потери налоговых поступлений в связи с политикой компаний, которая направлена на размывание налогооблагаемой базы, а также на вывод прибыли в те юрисдикции, налоговый режим для них наиболее благоприятный.

Впервые соответствующий нарастающей проблеме вопрос был поднят на саммите лидеров стран Большой двадцатки (G20) в 2012 г. Что привело к последующей подготовке отчета о BEPS в феврале 2013 года в рамках Организации экономического сотрудничества и развития. В течение 2014 года были подготовлены отчеты ОЭСР и утверждены министрами Финансов и лидерами стран Большой двадцатки.

7 августа 2015 г. ОЭСР опубликовала три новых отчета, которые служат помощью государствам и финансовым учреждениям в процессе применения мирового стандарта по автоматическому обмену финансовой информацией. Согласно Стандарту государства призваны получать информацию от своих финансовых учреждений и ежегодно автоматически обмениваться данной информацией с другими государствами. Около 90 государств согласились применять данный Стандарт, который устанавливает сроком первого обмена информацией 2017-2018 гг., с условием, что будут завершены необходимые законодательные процедуры.

Посредством проведения анализа представленных отчетов был сформирован план BEPS, который представил собой выводы из отчетов, консолидированные в 15 мероприятий. Он был опубликован в 2015 году, каждая из 5 частей соответственно мероприятиям занимает от 100 до 300 страниц

Уже к 2016 году ОЭСР провела значимый блок работы, связанный с формированием новых подходов к международному налогообложению, результаты которой были отражены в ранее упомянутом плане действий ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под

налогообложения» (Base Erosion and Profit Shifting)⁴ и последующих документах. Например, что касается налогового контроля трансфертного ценообразования, то ОЭСР разработала и приняла поправки в Руководство ОЭСР⁵ в отношении:

- прозрачности и доступности информации о функциях, рисках и активах групп компаний на международном уровне;
- функционального анализа сделок между ассоциированными лицами с целью предотвратить искусственный перевод функций, рисков, и разделение прав на активы между юридическими лицами одной группы компаний для перевода прибыли в юрисдикции с наиболее благоприятным налоговым режимом;
- специальной методологии оценки соответствия условий сделок между ассоциированными компаниями принципу «вытянутой руки» в отношении нематериальных активов, внутригрупповых услуг, товаров биржевой торговли и др.

В целом основным фокусом плана BEPS являются ситуации «двойного налогообложения», в частности их избежание, а также схемы искусственного перемещения налогооблагаемой прибыли из юрисдикций, где такие доходы фактически формируются, в иные юрисдикции с более выгодным налоговым режимом, что способствует достижению нулевого или низкого налогообложения.

Безусловно такие ситуации формируются из-за пробелов, выявляемых при взаимодействии налоговых систем разных государств, либо в результате применения части положений двусторонних налоговых соглашений. В каждом государстве установлены свои налоги и правила их взимания в рамках своих исключительных полномочий, что порождает коллизии и пробелы, используемые многими к собственной выгоде, однако встает вопрос, чем

⁴ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

⁵ About BEPS and the inclusive framework. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

именно международные налоговые соглашения способствуют ухудшению ситуации.

Соглашения об избежании двойного налогообложения создавались для того, чтобы устранять или минимизировать налоговые потери резидентов договаривающихся стран при их трансграничных финансовых операциях, то есть ситуации двойного налогообложения. С этой целью на международном уровне были выделены принципы, или стандарты, распределения прав на взимание налога между государством, которое является источником выплаты дохода, и государством, являющимся получателем дохода. Перечень соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и другими странами приведен в Приложении 1. Одни соглашения предполагают право взимать налог лишь у одного из государств, другие соглашения допускают двойное налогообложение, при этом ставка налога, удерживаемого у источника выплаты, имеет определённый предел. Именно несовершенство указанных стандартов в той части, которая позволяет использовать их в злоупотребительных схемах, и стало предметом озабоченности инициаторов разработки плана BEPS.

Исключительно соглашениями об избежании двойного налогообложения проблему не удастся решить, здесь же состояние усугубляется и тем, что международное законодательство не может быть в полной мере кодифицировано. При этом необходимо понимать, что кодификация стала важным элементом правотворческого процесса. Много уже сделано, и еще больше предстоит сделать. Прежде всего, кодифицирующие конвенции с трудом собирают, а порой так и не собирают то количество ратификаций, которое необходимо для их вступления в силу, не говоря уже об участии в этом процессе большинства государств.

С течением времени появляются новые нормы и меняются старые нормы международного права, которые будет необходимо кодифицировать, что неизбежно потребует их кодификации. В соответствии с мнением И.И. Лукашука, одной из важнейших проблем права является возможное

отставание от хода жизни. Одним из средств обновления международного права и является кодификация⁶.

Кроме того, принципы распределения прав на налогообложение между странами, которые существуют на сегодняшний день, не могут развиваться той же скоростью, что и сама деловая среда с учетом глобализации бизнеса (включая возможность ведения бизнеса через Интернет) и возрастанием значения интеллектуальной собственности как фактора создания стоимости.

1.2 Влияние процессов глобализации на BEPS

Процессы глобализации влияют на функционирование многих сфер, налоговая не стала исключением, с целью максимально эффективного управления и регулирования вопросов, относящихся к данной сфере, необходимо повышать доступность правовых формулировок и прозрачность национальных налоговых систем страны.

Размывание налогооблагаемой базы и вывод прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) очевидно относится к ряду мировых проблем, требующих глобальных решений. Как было сказано ранее исследования в области BEPS нацелены на налоговые стратегии, использующие пробелы и несоответствия принципов налогообложения для намеренного перемещения прибыли на территории, которым характерен низкий уровень экономической активности или ее отсутствие, таким образом там формируются наиболее выгодные налоговые режимы.

В условиях развития и упрочнения международных связей национальное налоговое законодательство не в полной мере соответствует тем темпам развития транснациональных корпораций, стремительному движению капитала и расцвету цифровой экономики, которые мы можем наблюдать, в результате чего и образуются те самые «пробелы», которые используются для создания

⁶ Лукашук И.И. Международное право. Общая часть: учебник для студентов юрид. фак. и вузов / Рос. акад. наук, Ин-т государства и права, Академ, правовой ун-т. Изд. 3-е, перераб. и доп. — М.: Волтерс Клувер, 2005. - С.

систем избежания налогообложения в различных государствах. Таким образом, можно говорить об оказании негативного влияния на справедливость и целостность систем налогообложения.

На сегодняшний день проблема злоупотребления оптимизацией налогообложения, а также прямого уклонения от уплаты налогов с использованием офшорных юрисдикций, является актуальной и выносится на международное обсуждение.

Год за годом проблеме становится характерен все больший масштаб. Во многом этому способствует увеличивающаяся скорость движения капиталов между разными странами. Глобализация и либерализация преодолевают границы между странами и приводят к размыванию налогооблагаемой базы. Перевод реальных доходов в офшорные юрисдикции с целью их сокрытия приводит к тому, что бюджетами многих государств недополучаются существенные поступления. Подобные ситуации в действительности создают угрозу экономической и финансовой устойчивости и безопасности⁷.

С открытием в Москве офиса швейцарской фирмы Riggs Walmet Group в России появилась практика применения офшорных схем (1991 г.). Основным видом оказываемых услуг данной компании были услуги по открытию и сопровождению компаний в безналоговых юрисдикциях.

Существует распространенная практика на территории нашей страны, когда организация ставит своей основной задачей инвестирование средств на территории России и получение прибыли с них, в таком случае используют офшорные фирмы из стран, с которыми есть соглашение об избежании двойного налогообложения, так как в частности на такие доходы и распространяется действие соглашений об избежании двойного налогообложения с Россией, которые гласят, что компания, зарегистрированная в одной стране, но при этом имеющая источник доходов в своей стране и

⁷ Котлярова М. А. Актуальная монография «Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров» // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2015. - №5. – С 123.

другой стране, выплачивает налоги лишь в одной. Это может быть либо в России, либо в стране, с которой подписано соглашение.

За последние несколько лет законодательство некоторых государств, которые давно уже считались офшорными зонами, существенно ужесточилось. Данный факт связан с борьбой офшорных зон за прозрачность финансовых потоков, более того ужесточение политики связано и с условиями, которые исходят от международных организаций.

Осуществляя деятельность через офшоры, необходимо помнить, что за «получаемую выгоду» все же нужно платить ежегодный взнос государству, которое является офшорной зоной, при этом проблемы все же могут возникнуть, так, например, офшорная зона может быть включена в черный список, которые публикуют такие международные организации, как ОЭСР и Международная группа по борьбе с отмыванием доходов (ФАТФ).

Черный список ОЭСР представляет собой список стран, проводящих политику недобросовестной налоговой конкуренции, позволяя при этом компаниям избегать налогообложения и не предоставлять информацию в налоговые органы других юрисдикциях. ОЭСР делит юрисдикцию в трех категориях (условно называют белыми, серыми и черными списками). Классификация по данному критерию представлена в Таблице 1.

Страны первой категории соответствуют установленным стандартам и требованиям налогообложения для обмена информацией.

Ко второй категории относятся юрисдикции, на территории которых официально введены стандарты, однако они недостаточно реализованы на практике.

Страны, которые не применяют налоговые стандарты, именуются юрисдикциями третьей категории и относятся в черный список.

Российскими государственными органами также уделяется пристальное внимание работе компаний с офшорными зонами. Согласно Федеральному закону от 13.07.01 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем», операции с банками или

компаниями, зарегистрированными в стране, которая не предусматривает раскрытия информации о финансовых операциях, подлежат контролю со стороны Федеральной службы по финансовому мониторингу, если они осуществляются на сумму, превышающую 600 тыс. руб.

Таблица 1 – Классификация стран по белым-серым-черным спискам, ОЭСР

Белый список	Серый список	Черный список
Аргентина Австралия Барбадос Великобритании Венгрии США Виргинские Острова Германия Гернси и Джерси острова Греция Дания Ирландия Исландия Испания Италия Кипр Китай (исключая Гонконг и Макао) Корея Мальта Маврикий Мексика Нидерланды Новая Зеландия Норвегия ОАЭ Остров Мэн Польша Португалии России Сейшельских Островов Словакии Турции Финляндии Франции	Ангилья, Андорра, Антигуа и Барбуда, Аруба, Багамские острова, Бахрейн, Белиз, Бермудские острова, Вануату, Гибралтар, Гренада, Доминикана, Теркс и Кайкос, Каймановы острова, Острова Кука, Либерия, Лихтенштейн, Монако, Монтсеррат, Маршалловы Острова, Науру, Нидерландские Антильские острова, Ниуэ, Панама, Самоа, Сан-Марино, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Китс и Невис, Сент-Люсия, Ряд региональных финансовых центров в: Австрии, Бельгии,	Коста-Рика Лабуан Уругвай Филиппины

Швеции Японии и др.	Бруней, Гватемала, Люксембург, Сингапур, Чили, Швейцарии и др.	
------------------------	---	--

В России можно выделить 3 группы «черных» списков, которые разработаны для разных целей разными ведомствами, а именно:

1. Минфином РФ (приказ от 13.11.2007 № 108н в ред. от 02.10.2014 «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)»);

2. ЦБ РФ (приложение № 2 к указанию ЦБ России от 07.08.2003 № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и [или] не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций [офшорных зонах]»);

3. ФНС России (приказ от 30.09.2016 № ММВ 7-17/527 «Об утверждении перечня государств [территорий], не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией»).

В любом случае, одной из основных задач, которая стоит перед хозяйствующими субъектами в использовании офшоров, является минимизация налоговых платежей. Поэтому необходимо понять, можно ли вообще в полном объеме оптимизировать налогообложение конкретного бизнеса с помощью офшоров.

Нужно при этом помнить, что использование офшорных компаний позволяет минимизировать платежи исключительно по налогам на доходы (налоги на доходы физических лиц и на прибыль), однако применение офшор

для оптимизации других налогов, например НДС, не имеет никакого смысла. Получается, что достижение полной оптимизации налогообложения невозможно, ведь для тех же компаний, осуществляющих деятельность только в России, главным вопросом будет оптимизация НДС, а не налога на прибыль, сумму которого можно сократить, перечислив оплату за услуги фирмам, которые уплачивают ЕНВД, или тем, которые перешли на УСН.

Таким образом, вопрос ухода прибыли в офшорные зоны остается актуальным, работа государств и Российской Федерации, в частности, касательно данного аспекта не прекращается. На ряду со многими внешними факторами в современном мире процесс глобализации играет значительную роль в процессе нахождения эффективного пути решения проблемы, поэтому необходимо изучить основной способ регулирования вопросов международного налогообложения в целом.

1.3 Soft-law как основной способ регулирования вопросов международного налогообложения

План BEPS не носит статус международного договора или же акта международной организации, это весьма объёмный документ экспертно-аналитического характера, который содержит определенные разработанные меры по решению конкретных проблем налогообложения, выявленных ОЭСР путем анализа существующей практики в ряде стран. План BEPS в действительности оказывает влияние как на внутреннее законодательство, так и на международные обязательства самых разных стран (в том числе, не являющихся членами ОЭСР).

Часть предусмотренных планом BEPS мер может быть немедленно применена в то время, как другие меры предполагают внесение изменений в двусторонние налоговые соглашения, что необходимо реализовывать

посредством такого инструмента, как Мероприятие 15. И наконец, другие меры требуют исполнения закона на национальном уровне⁸.

Действия в области BEPS являются инструментами «мягкого права», таким образом, их нельзя называть юридически обязательными, однако предполагается их надлежащая реализация в странах, занимающих единую позицию в этом вопросе. Результаты применения данного инструмента в предыдущие годы в этой области однозначно можно назвать положительными.

Так были регламентированы и согласованы минимальные стандарты, даже если странами не были осуществлено никаких действий, оказывающих негативное влияния на другие страны. Признавая необходимость создания равных условий для всех, члены ОЭСР и G20 сохраняли приверженность последовательной реализации мер в контексте необоснованного применения налоговых соглашений, обмена информацией между странами, борьбы с вредоносной налоговой практикой и совершенствования методов разрешения споров. Помимо всего этого, были внесены изменения в существующие стандарты, работа по совершенствованию которых не прекращается и на сегодняшний день.

Необходимо подчеркнуть, что некоторые участники не были изначально согласны с базовыми стандартами, затрагивающими вопросы, связанные с налоговыми договорами или трансфертным ценообразованием в области BEPS. В то время, как другие области (например, рекомендации по гибридным схемам налогового планирования и др.), были согласованы сторонами, наметив единое направление налоговой политики. Страны, которые присоединились к инициативам об обязательном раскрытии информации или к законодательству о контролируемых иностранных компаниях, обязаны следовать методическому руководству, базирующемуся на передовом опыте.

Таким образом, итоговый документ, содержащий все меры в области BEPS является ничем иным, как инструментом, гарантирующим, что прибыли должны облагаться налогом там, где непосредственно выполняется

⁸ Fehling Daniel, Kampermann, Karoline: Общая тема I: Оценка BEPS - истоки, стандарты и ответы, в IStR 2017.

хозяйственная деятельность, приносящая эти прибыли, и где создается стоимость. Так же данный документ обеспечивает стабильность и большую прозрачность для бизнеса посредством сокращения количества споров относительно применения международных налоговых правил и стандартизации требований о соответствии.

Для того, чтобы понять, по каким причинам такой инструмент «мягкого права» имеет столь распространенное применение и оказывает значимое влияние на международное налогообложение необходимо углубиться в сущность самого феномена «мягкого права».

В целом с ходом развития международных экономических связей неформальные источники регулирования международных коммерческих отношений стали приобретать очень важное значение, что связано с увеличением масштабов сферы применения принципа автономии воли сторон⁹ и, с сопутствующим отстранением от государственно-правового регулирования и переходом на саморегуляцию хозяйствующими субъектами отношений через акты «мягкого» права. Акты «мягкого» права не относятся к традиционным источниками права, однако нельзя отрицать того, что они являются значимыми практическими регуляторами международных коммерческих отношений¹⁰.

Если сравнивать акты «мягкого» права с международными конвенциями, то можно заметить следующую особенность: они обращены не к государствам, а к субъектам частного права, которые применяют их в своей деятельности, иначе говоря, «своей волей и в своем интересе»¹¹. Контрагентами могут быть применены наиболее распространенные в международном обороте вненациональные регуляторы, то есть правила, не соответствующие традиционному понятию права, это правила, сформулированные по форме, содержанию и назначению как нормы права, при этом лишённые такой

⁹ Вилкова Н. Г. Договорное право в международном обороте. М., 2004. С. 7.

¹⁰ Мучак Р. И. Инструменты саморегулирования международных коммерческих отношений // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 3. С. 344.

¹¹ Власова Н. В. Человек в пространстве частноправового регулирования трансграничных отношений // Правовое пространство и человек / отв. ред. Ю. А. Тихомиров, Е. В. Пуляева, Н. И. Хлуденева. М., 2012; Власова Н. В. Международные коммерческие договоры как средства саморегулирования // Коммерческое право. 2014. № 1.

характеристики, как принудительное исполнение, так как исходят от субъекта, который не обладает суверенными полномочиями¹². В доктринальных источниках можно встретить различные трактовки понятия актов «мягкого» права¹³:

- *lex mercatoria*,
- «негосударственное регулирование»,
- «обычное торговое право»,
- «вненациональное право»,
- «транснациональное право»,
- «квaziмеждународное право»,
- «субправо»,
- «параюридическая система» (*paralegal law*).

Согласно мнению Ю. Б. Фогельсона¹⁴, отличительной особенностью «мягкого» права является отсутствие связи «мягкого» права с государством. Так, можно с уверенностью говорить о том, что самым важным в феномене «мягкого» права является тот правовой эффект, который достигается посредством применения таких актов, прежде всего с позиции регулирования частноправовых отношений. В остальном «мягкое» право имеет такие же атрибуты, что и традиционное право:

- систематизированный свод норм, носящий публичный характер;
- социально действенные, и поддержание их действенности происходит организованно, специализированным центром;
- изменяется в соответствии с текущими условиями жизни;
- создаются и изменяются организованной группой профессионалов¹⁵.

¹² Комаров А. С. Комментарий к ст. 1210 // Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации части третьей (постатейный) / отв. ред. Н. И. Марышева, К. Б. Ярошенко. 4-е изд. М., 2014. С. 533.

¹³ Мажорина М. В. Право международной торговли и *lex mercatoria* // Российский юридический журнал. 2010. № 1. С. 33—41.

¹⁴ Демин А.В. "Мягкое право" в эпоху перемен: опыт компаративного исследования М., 2016. С. 16.

¹⁵ Фогельсон Ю. Б. Мягкое право и верховенство права // Журнал российского права. 2014. № 11. С. 22—33.

С целью определения правового значения актов «мягкого» права как регуляторов частноправовых отношений, нужно учитывать следующее:

В первую очередь, акты «мягкого» права являются хорошо продуманными документами, посредством использования которых достигается целостность правового регулирования отношений сторон договора, что способствует его наилучшей реализации. Различного рода негосударственные доктринальные своды общих правил, относящиеся к «мягкому праву», оказывают положительный эффект на процесс регулирования частноправовых отношений, в том числе в сфере международной торговли¹⁶. При этом они отражают более детальную регламентацию договорных отношений, к которой их участники могут обращаться по своему усмотрению¹⁷.

В отдельных юрисдикциях контрагенты применяют акты «мягкого» права, так как они могут быть закреплены на законодательном уровне. Ярким примером является ЕС, где вопрос о допустимости выбора сторонами для урегулирования отношений актов «мягкого» права отражается в Регламенте Европейского парламента и Совета № 593/2008 от 17 июня 2008 г. «О праве, подлежащем применению к договорным обязательствам» («Рим I»)¹⁸.

В целом Принципы европейского договорного права основной целью имеют применение в качестве общих правил контрактного права ЕС (не только относительно соглашений, заключаемых с международными партнерами, но и между представителями одного государства), таким образом главное назначение Принципов европейского договорного права – свободное ведение торговли внутри Европы, где отпадает необходимость учитывать традиции и позиции государств, которые могут существенно отличаться социальными и экономическими показателями от государств-членов ЕС¹⁹.

¹⁶ Алимова Я. О. Принципы международных коммерческих договоров УНИДРУА: нормативная природа и роль в регулировании трансграничных коммерческих отношений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011.

¹⁷ Шестакова М. П. Тенденции развития правового регулирования международной купли-продажи // Журнал российского права. 2013. № 4. С. 78—91; Отдельные виды обязательств в международном частном праве / под ред. Н. Г. Дорониной, И. О. Хлестовой. М., 2014.

¹⁸ Regulation (EC) No. 593/2008 of the European Parliament and of the Council of 17 June 2008 on the Law Applicable to Contractual Obligations (Rome I).

¹⁹ Lando O. European Contract Law // International Contracts and Conflicts of Laws: A Collection of Essays / ed. by P. Sarcevic. L., 1990.

Во-вторых, необходимо учитывать, что так или иначе акты «мягкого» права указывают законодательным и судебным органам направление развития, более того, способствуют восполнению пробелов правового регулирования²⁰²¹. Подтверждением вышесказанного может служить практика ведущих центров международного арбитража (в частности, Международного арбитражного суда Международной торговой палаты, Арбитражного института Торговой палаты Стокгольма, Лондонского международного арбитражного суда). Полагаясь на существующую практику ряд ученых выдвигает концепцию формирования автономного арбитражного правопорядка (arbitration legal order)²², ведь источником подобного арбитражного правопорядка выступает совокупность таких принципов и норм, которые относятся к транснациональным, так как они вырабатываются в ходе появления реальной практики международного арбитража²³. Также акты «мягкого» права могут применяться и государственными судами.

В-третьих, акты «мягкого» права способствуют корректному толкованию международных коммерческих договоров²⁴. Так, например, решение Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27 июня 2003 г. по делу № А33-10697/02-С2-Ф02-1865/03-С2 относительно взыскания убытков, причиненных утратой переданного на хранение имущества в результате пожара, который произошел на складе ответчика, и о возврате с хранения оставшегося имущества, было вынесено с применением ст. 7.1.7 Принципов УНИДРУА с целью корректного истолкования понятия «непреодолимая сила». В данном случае необходимо подчеркнуть, что обращение к акту «мягкого» было осуществлено при разрешении спора, в котором обе стороны были российскими контрагентами, то есть спор был внутригосударственным, а не трансграничным.

²⁰ Матвеева Т. В. К вопросу о «мягком праве» в регулировании международных частноправовых отношений // Государство и право. 2005. № 3. С. 64.

²¹ Демин А.В. "Мягкое право" в эпоху перемен: опыт компаративного исследования. М., 2016. С. 76.

²² Gaillard E. Legal Theory of International Arbitration. Leiden; Boston, 2010.

²³ Комаров А. С. Вступительная статья // Принципы международных коммерческих договоров УНИДРУА 2010 / пер. с англ. А. С. Комарова. М., 2013.

²⁴ Сироткина О. В. Принципы европейского договорного права и Принципы европейского права. С. 191

В-четвертых, очевидно влияние актов «мягкого» права на процесс формирования и развития национального законодательства. Например, при разработке Концепции развития гражданского законодательства РФ частично были имплементированы решения, которые являются составными частями принципов договорного права в рамках УНИДРУА и в ЕС. В это же время Принципы европейского договорного права являются базой для кодификации национального законодательства, а также для унификации материального гражданского права ЕС²⁵, они активно применяются в процессе реформирования гражданского и торгового права европейских стран, например, в Германии²⁶. Так, внедрение Принципов европейского договорного права в национальные законодательства стран ЕС способствует формированию целостного европейского правового регулирования, что в свою очередь может привести к принятию в будущем Европейского гражданского кодекса²⁷.

Ряд исследователей подчеркивает тенденцию стадийного перехода «мягкого» права в «жесткое», что заключается в законодательном закреплении части принципов *lex mercatoria*.

Применение плана BEPS, как представителя актов «мягкого» права способствовало тому, что в 2016 не только активно обсуждали проблемы двойного налогообложения и пути решения проблемы, но и к тому, что в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения была разработана Многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в международной практике данный инструмент известен как *Multilateral Instrument, MLI*.

Данная Многосторонняя конвенция была Российской Федерацией подписана 7 июня 2017 года (Федеральный закон от 1 мая 2019 г. № 79-ФЗ). Последствия вступления в силу конвенции будут глобальными, так как со

²⁵ Муратова О. В. Роль актов мягкого права при регулировании коммерческих отношений в Европейском Союзе // *Коммерческое право*. 2014. № 1. С. 106—113.

²⁶ Бергман В. Новое германское обязательственное право // *Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ*. 2003. № 5—8; *Коммерческий кодекс Франции* / пер. с фр.,

²⁷ Унификация международного частного права в современном мире: сб. ст. / отв. ред. И. О. Хлестова. М., 2013. С. 226.

стороны России было принято решение распространить действие документа на 66 из 83 действующих договоров об избежании двойного налогообложения. Необходимо отметить, что Россия согласилась на выполнение не только «минимальных требований», но и других положений при максимально жестком варианте ограничения льгот налоговых соглашений.

На территории Российской Федерации предполагается интегрирование в налоговые соглашения в полной мере положений Конвенции, предоставляющие выбор относительно масштаба их применения, либо являющиеся необязательными для включения во все соглашения. Также планируется применять ряд ограничений при использовании льгот относительно определенных видов пассивных доходов; введение положения по противодействию искусственного избежания статуса постоянного представительства; нейтрализация последствий различий в национальных законодательствах, в том числе в отношении налогообложения лиц с двойным резидентством.

Необходимо подчеркнуть, что итоговые изменения по тому или иному договору об избежании двойного налогообложения зависят от подхода как России, так и иностранного государства-партнера, так как обязательным к применению являются лишь «минимальные требования» соглашения Конвенции.

Однако, ряд изменений налогового режима как результат ратификации конвенции неизбежен. Являясь переломным моментом в процессе реализации мер, предусмотренных Планом BEPS, исполнение Конвенции должно быть под пристальным вниманием российских налоговых резидентов при структурировании бизнеса и правильной трактовки всех источников права в совокупности, так как те положения Конвенции, с которыми подходы Российской Федерации и стран-партнеров будут совпадать, однозначно займут место на ряду с элементами налогового режима национального законодательства и заключенными ранее соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, существенный сдвиг в общей динамике международного налогового планирования неизбежен.

Итак, помимо того, что акты «мягкого» права на сегодняшний день без сомнений являются наиболее эффективным инструментом регулирования частноправовых отношений по нескольким причинам, они также способствуют внесению изменений в национальное законодательство разных стран, более того созданию международных нормативно-правовых актов.

С целью более полного изучения изменений связанных с применением программы ОЭСР в области BEPS (план BEPS), необходимо изучить перечень включенных мероприятий, а также исследовать их влияние на налоговую систему Российской Федерации, а так же рассмотреть мировую практику применения.

2 План мероприятий BEPS, анализ процесса реализации на примере России и зарубежных стран

2.1 План мероприятий в разрезе Российского опыта

Первый комплекс мероприятий в рамках работы с вопросами BEPS был осуществлен еще в сентябре 2014 г., в тот же период были опубликованы первые отчеты, как уже было сказано, данные мероприятия обеспечивают государства инструментами, которые гарантируют, что налог будет взиматься с прибыли на территории тех стран, где непосредственно осуществляется экономическая деятельность, приносящая прибыль. Вместе с этим обеспечивается более высокий уровень точности и определенности, что способствует сокращению количества споров по вопросу применения международных налоговых принципов, так как на это направлены соответствующие требования в рамках единого стандарта. Впервые страны, которые не являются участницами ОЭСР и Большой двадцатки, участвуют в решении вопросов налогообложения на паритетных началах.

Генеральный секретарь ОЭСР Анхель Гурриа называет принятый План действий «поворотной точкой в истории международного налогового сотрудничества». Также он отмечает, что «данный документ позволит государствам разрабатывать согласованные комплексные прозрачные стандарты, необходимые для предотвращения размывания налогооблагаемой базы и вывода прибыли из-под налогообложения. Правила международного налогообложения, многие из которых датируются 20-ми годами XX века, обеспечивают отсутствие двойного налогообложения. Это похвально, но, к сожалению, на сегодняшний день компании злоупотребляют действующими нормами и не платят налоги ни в одном из государств, в которых осуществляется деятельность. План действий должен исправить сложившуюся ситуацию, а также обеспечить уплату налогов в надлежащем размере.»

Необходимо осуществить обзор всех 15-ти взаимосвязанных действий плана BEPS, направленных на противодействие размыванию налогооблагаемой

базы и выводу прибыли из-под налогообложения, а также изучить вопрос реализации данных мероприятий на территории Российской Федерации.

Действие 1. Ответ на налоговые вызовы цифровой экономики.

Исходя из названия становится понятным, что в данном блоке рассматривается блок вопросов, напрямую связанных с вызовами, которые встают перед налогообложением в связи с высокими темпами цифровизации экономики. Среди прочих можно выделить такую проблему, как фактическое отсутствие одной страны в экономике другой. В данном случае имеется в виду уход от налогообложения в связи с отсутствием формальной связи, трактуемой правилами, с той или иной страной, что стало возможным из-за использования цифрового пространства.

Еще одна проблема – это применение новейших цифровых бизнес-моделей, которые усложняют процесс квалификации доходов и создаваемой стоимости.

Более того реальные границы, которые через которые проходили поставки на протяжении долгих лет, с каждым годом влияют на трансграничную торговлю все слабее, поэтому остро стоит вопрос обеспечения эффективного НДС в отношении трансграничной поставки цифровых товаров и оказания цифровых услуг.

Таким образом, Действие 1 предполагает рассмотрение экономики в разрезе цифровизации, что позволит трансформировать существующие методы налогообложения и имплементировать их максимально эффективно.

Действие 2. Нейтрализация последствий «гибридных» схем.

В первую очередь необходимо понять, что такое «гибридные» схемы. Данное понятие является комплексным, объединяющим собой злоупотребительные практики использования пробелов в праве различных национальных налоговых систем за счет применения, в частности, следующих элементов:

- «гибридные» организации, к таковым относятся те организации, которые могут быть признаны в одной стране налогово-прозрачными, то есть

они не являются самостоятельным субъектом налогообложения, в то время, как в другой стране – нет;

- организации, имеющие двойное налоговое резидентство;
- «гибридные» финансовые инструменты – это инструменты, квалифицирующиеся для налоговых целей различным образом в зависимости от страны.

Здесь же необходимо сказать о примеры последствий, которые могут быть при использовании «гибридных» схем, например, могут дважды применяться налоговые вычеты, которые предоставляются по одному и тому же обязательству, однако заявляются в двух разных странах. Еще один пример последствий – это схемы вычетов процентных расходов в одной стране и невключение соответствующих доходов в налоговую базу в другой стране. Ну или же другой вид схем, которые позволяют использовать зачет иностранных налогов, который не применяется в обычных обстоятельствах, или же который мог быть применен в меньшем объеме и т.д.

Итак, Действием 2 предлагаются меры, которые могут помочь устранить различия в налогообложении гибридных инструментов в разных странах и те меры, которые направлены на противодействие их применению.

Действие 3. Разработка эффективных правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (СФС/КИК).

Некоторые развитые страны уже применяют правила налогообложения контролируемых иностранных компаний, сущность которых состоит во включении в налоговую базу своей страны нераспределенной прибыли иностранной компании, прямо или косвенно принадлежащей резиденту этого государства. При этом Правила о КИК все еще нуждаются в доработках и совершенствовании, так как согласно данным ОЭСР в ряде стран существуют проблемы с их имплементацией и обеспечением эффективного противодействия размыванию налоговой базы и перемещению прибыли, а потому требуют совершенствования.

На сегодняшний день в Действии 3 приведен ряд рекомендаций для государств, связанный с:

- правилами определения понятия КИК;
- политикой применения освобождений от налогообложения и установления пороговых значений прибыли КИК;
- правилами определения доходов КИК, их расчёта и отнесения в налоговую базу налогоплательщиков – акционеров КИК;
- правилами, направленными на недопущение двойного налогообложения доходов КИК.

Действие 4. Ограничение возможности размывания налоговой базы путем вычета процентов и иных финансовых платежей.

Что касается Действия 4, то оно касается ситуаций с избыточными выплатами процентов (а также прочих эквивалентных платежей), которые могут быть вычтены из налогооблагаемой базы как расходы в стране источника выплаты, одновременно с этим могут подлежать пониженной или нулевой ставке налогообложения в стране получателя, в качестве процентного дохода.

Для результативной борьбы с подобной практикой необходимо осуществить оценку эффективности различных ограничений на вычет процентов, которые предусмотрены национальными законами (это касается особенности правил недостаточной капитализации), более того возникает потребность в совершенствовании соответствующих норм. Действие 4 содержит методологический обзор «лучших практик» в указанной области.

Действие 5. Более эффективное противодействие вредоносным налоговым практикам с учетом принципов прозрачности и реального содержания.

Существование «вредоносных» налоговых практик, здесь же рассматриваются преференциальные налоговые режимы, действующий в некоторых юрисдикциях, предполагается быть сведенным к минимуму, а в лучшем случае совсем устранено путем реализации Действия 5.

Однако, необходимо обратить внимание, что прежде чем называть преференциальный режим «вредоносным», необходимо проверить его на «вредоносность» по ряду критериев:

- нулевые или низкие налоговые ставки в отношении доходов от территориально не связанной деятельности (в т.ч. финансовых услуг, передачи прав на нематериальные активы);
- обособленность от внутренней экономики и налоговой системы государства;
- недостаток прозрачности, недостаточный уровень надзора регулятора или требований по раскрытию информации;
- отсутствие эффективного информационного обмена относительно условий такого режима;
- реклама режима в качестве инструмента налоговой оптимизации;
- стимулирование операций и схем, реализуемых исключительно по налоговым причинам и не требующим осуществления реальной деятельности.

Если преференциальные режимы не запрещаются Действием 5, то требуется, чтобы из них были исключены признаки «вредоносности», таким образом условиями применения подобных режимов становятся их содержательная деятельность и транспарентность условий.

При этом есть компании, которые изъявляют волю применять льготные режимы интеллектуальной собственности (IP), в таком случае предлагается ограничивать подобные режимы такими видами реальной деятельности, как R&D (НИОКР), конкретными типами активов и достаточной величиной расходов, которые должен нести налогоплательщик в связи такими активами.

Кроме IP-режимов, существуют так называемые режимы штаб-квартир, центров дистрибуции и сервиса, финансовых центров, банковские, страховые, судоходные, холдинговые режимы. В рамках Действия 5 ОЭСР проводит мониторинг таких организаций на вопрос соответствия рекомендациям BEPS, и в дальнейшем либо признаёт их «не вредоносными», либо констатирует их отмену.

Действие 6. Предотвращение предоставления льгот, предусмотренных международными договорами, в ненадлежащих обстоятельствах.

Действие 6 является одним из наиболее важных элементов в плане действий BEPS, оно связано с теми ситуациями, когда вследствие применения соглашений об избежании двойного налогообложения в рамках некоторых схем при участии компаний из третьих юрисдикций, налогообложение устраняется вовсе.

Подобная практика встречается в таких ситуациях, когда компании, будучи зарегистрированными на территории государств, имеющих налоговые соглашения со страной источника выплаты, которые исполняют «проводящие» роли, перечисляют доход (целиком или частично) в третьи юрисдикции, чаще всего являющиеся офшорными. На сегодняшний день благодаря налоговым соглашениям такая практика признается злоупотребительной (например, в трансграничных схемах выплаты пассивных доходов).

В случаях манипулирования правилами, установленными в международных договорах, которые ограничивают ставку налога у источника выплаты или совсем освобождают от налога, создаются ситуации, когда фактически прибыль создается на территории одного государства, однако с целью избежания или минимизации налогообложения концентрируется в другой. Подобные манипуляции в итоге приводят к искусственному «смещению» центра прибыли, а также к использованию налоговых льгот субъектами, которые не имеют на то фактических оснований, например, субъекты не являющиеся резидентами стран, участвующих в соглашении. В терминологии плана BEPS данное явление получило название ‘treaty shopping’.

С целью борьбы с подобными практикам Действием 6 плана BEPS предлагаются следующие действия:

- сформировать модельные положения, а также рекомендации для государств, оказывающих противодействия необоснованному использованию

льгот в рамках международных налоговых договоров (например, в ненадлежащих целях, ненадлежащим субъектам);

- прописать в тексты налоговых соглашений, что международные налоговые договоры не преследуют своей целью создание ситуаций двойного налогообложения, что в последствии должно учитываться при толковании этих соглашений;

- необходимо внести в Модельную конвенцию ОЭСР о налогах на доходы и капитал антизлоупотребительной нормой (general anti-abuse rule), правилом об ограничении льгот (limitation of benefits) и правилом «основной цели» (principal purpose test).

Действие 7. Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства.

Текущая практика складывается таким образом, что в ряде стран субъекты налогообложения избегают статуса постоянного представительства, что является злоупотреблением, в том числе посредством деятельности агента, а также искусственной фрагментации операций, что квалифицируется как «подготовительная и вспомогательная деятельность». С такими манипуляциями со стороны иностранных государств также необходимо бороться, таким образом в рамках Действия 7 необходимо изменить определение «постоянного представительства» в международных налоговых соглашениях с целью предотвращения злоупотреблений, присвоения соответствующего статуса постоянного представительства и осуществления эффективного налогообложения.

Действия 8, 9 и 10. Проблемы трансфертного ценообразования.

Данные действия направлены на решение проблем ценообразования по внутригрупповым сделкам, тут же рассматривается применение принципа «вытянутой руки» (arm's length principle).

Стоит рассмотреть кратко каждое Действие в отдельности.

Действие 8 посвящено «нематериальным активам», разработке правил, которые препятствуют размыванию налоговой базы и перемещению центра

прибыли посредством передачи нематериальных активов внутри групп компаний. В рамках данного действия подразумевается следующее:

- выработка всеобъемлющего определения нематериальных активов;
- обеспечение ситуации, когда аллокация прибыли, формируемой за счет передачи и использования нематериальных активов, осуществляется там же, где создается стоимость.
- совершенствование правил трансфертного ценообразования и специальных правил для нематериальных активов, сложно поддающихся оценке.

Действие 9, называемое «Риски и капитал», связано с предотвращением размывания налоговой базы и перемещения центра прибыли посредством перераспределения рисков и избыточного капитала внутри групп компаний.

Действие 10 рассматривает «иные высокорисковые операции») и нацелено на предотвращение размывания налоговой базы и перемещения центра прибыли посредством заключения сделок, которые никогда не были бы заключены между несвязанными сторонами (иными словами – сделок между связанными лицами).

Действие 11. Анализ данных и мониторинг реализации плана BEPS.

В рамках данного действия осуществляется разработка методологии, мониторинга и оценки эффективности, а также исследование экономических эффектов мероприятий плана BEPS.

Действие 12. Обязательные правила раскрытия информации.

Указанная мера направлена на раннее выявление схем агрессивного налогового планирования. Действием 12 предполагается введение правил обязательного раскрытия налогоплательщиками информации о потенциально агрессивных или злоупотребительных сделках, схемах или структурах.

Действие 13. Документация по трансфертному ценообразованию и страновой отчетности.

Целью данного Действия является разработка правил о документации о трансфертном ценообразовании для того, что безусловно будет способствовать

прозрачности данных, предоставляемых налоговым органам, одновременно с этим, учесть комплаенс-расходы для бизнеса. Предполагается, что транснациональные компании будут направлять в государственные органы информацию в единообразном виде о распределении доходов в группе компаний, экономической деятельности и налогах, уплачиваемых в каждой стране.

При исполнении Действия 13 было разработано Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами (МСАА СбС), соглашение касается крупных мультинациональных холдингов, которые обязаны декларировать выручку, прибыль или убыток до налогообложения, суммы начисленных и уплаченных налогов, объявленного капитала, накопленную прибыль, численность сотрудников и стоимость материальных активов относительно каждой страны, где ведется деятельность. Также компании обязуются предоставлять перечень зарегистрированных компаний с указанием вида их деятельности по каждой стране.

Становые отчеты предоставляются материнскими компаниями налоговому органу страны, резидентом которой они являются. Далее полученная информация передается аналогичному налоговому органу, но уже той страны, где расположены прочие компании группы.

Таким образом, подобный обмен способствует отражению диспропорции между размерами деятельности и долей налогооблагаемой прибыли группы в разных странах. Отчёт позволит налоговым органам осуществлять более эффективную оценку рисков и планирование проверки.

Действие 14. Создание более эффективного механизма разрешения споров.

Между странами так или иначе возникают споры касательно международных налоговых соглашений в рамках взаимосогласительных процедур, во много это связано с отсутствием в соглашениях положений об арбитраже.

В разрезе Действия 14 предполагается предоставление налогоплательщикам доступа к усовершенствованной взаимосогласительной процедуре, более того подчеркивается необходимость дополнения двусторонних СИДН положением об арбитражном урегулировании споров.

Действие 15. Разработка многостороннего документа для изменения двусторонних налоговых соглашений.

В процессе реализации Действия 15 ОЭСР разработала единую многостороннюю конвенцию, которая позволяет изменять и совершенствовать уже действующие СИДН, заключённые между собой государствами-участниками не в разнорядной, как это было ранее, а скооперированной, что скажется положительно на применительной практике.

Конвенцией внесён ряд дополнений и оговорок к стандартным положениям налоговых соглашений, исключающих применение таких положений в ненадлежащих обстоятельствах.

В преамбулах налоговых соглашений включается положение, гласящее, что договаривающиеся стороны, имеют намерение устранить двойное налогообложение, «не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов».

Что касается льгот, то они не предоставляются, если, выясняются обстоятельства, подтверждающие факт получение таких льгот в качестве одной из главных целей сделки.

Также Конвенция содержит набор положений, направленных на противодействие «гибридным» трансграничным схемам, злоупотреблению международными договорами (включая схемы выплаты дивидендов), искусственному избежанию статуса постоянного представительства. Кроме того, Конвенция предусматривает совершенствование взаимосогласительных процедур и порядок арбитражного разрешения споров между ее участниками.

То, что Россия предпринимает меры относительно BEPS, демонстрирует свою готовность соответствовать самым высоким стандартам в области

международного налогообложения и способствовать сотрудничеству по этим проблемам. Дальнейшие усилия должны быть приложены, чтобы реализовать эти меры максимально, сосредоточившись не только на улучшении национального законодательства, но также и на стимулирующем взаимодействии с другими странами. Размывание налоговой базы - международный процесс, который требует, чтобы обоюдные усилия были обращены.

2.2 Практика применения в России

Несмотря на то, что Россия не является членом ОЭСР и не имеет статуса ключевого партнера, ее членство в G20 и президентство в 2013 году способствовали растущему вниманию к развитию процесса имплементации Плана действий BEPS на национальном уровне, а также активному участию в многосторонних обсуждениях ОЭСР. Россия официально участвует в работе Комитета ОЭСР по Финансовым Делах через один из его рабочих органов – Форум по Налоговому администрированию. Представители российского бизнеса участвуют в публичных обсуждениях проблем BEPS, которые потенциально могут на них повлиять, например, контролируемые иностранные компании, или те, что имеют статус постоянного представительства. Таким образом, деятельность осуществляется на равных условиях с членами ОЭСР и ключевыми партнерами организации, что позволяет России на национальном уровне активно использовать лучший мировой опыт налогообложения.

Это привело к принятию новых законодательных инициатив в 2014, нацеленных, на регулирование вопросов размывания налоговой базы и вывода прибыли. В результате текущее российское законодательство об уклонении от уплаты налогов отражает некоторые рекомендации, предусмотренные Планом действий BEPS, включая порядок капитализации, который устанавливает пределы снижения процентной ставки, а также правила трансфертного ценообразования и процедуры контроля.

В комплексе мер по деофшоризации российской экономики правительство переняло правила для контролируемых иностранных компаний, включив такое понятие «собственника-бенефициария», договорилось о мерах предотвращения искусственного избежания присвоения статуса постоянного представительства и предложило различные другие инициативы, связанные с Планом действий BEPS.

В целом налоговыми органами принимаются меры по расширению международного сотрудничества и разработке механизмов управления во всех областях, упомянутых в Плане действий BEPS.

Таким образом, внимание, уделяемое вопросам деофшоризации российской экономики, способствовало интеграции большинства рекомендаций Плана действий BEPS в государственное право. Осведомленность общественности о предложенных ОЭСР действиях и законодательных изменениях на национальном уровне растет. Кроме того, российские суды все больше обращаются к положениям Плана действий BEPS, расширяя тем самым практическое внедрение новых норм. Только несколько рекомендаций Плана BEPS еще не привели ни к каким законодательным изменениям, конкретно Действие 2 (гибридные несоответствия) и Действие 14 (урегулирование споров). Более подробно реализация Плана BEPS отражена ниже в сводной Таблице 2.

Таблица 2 – Имплементация Плана BEPS в России

Действие	Степень имплементации
1	3 июля 2016 был принят Федеральный закона № 244, устанавливающий новые правила взимания НДС за электронные услуги, услуги, предоставленные иностранными предприятиями через Интернет. Закон вступил в силу 1 января 2017, он обязывает иностранные компании, которые не являются резидентами Российской Федерации платить НДС за услуги, предоставленные людям в электронной форме. С целью реализации данного закона

	<p>предусмотрена специальная процедура по регистрации иностранных предприятий российскими налоговыми органами. В соответствии с новым законом, место реализации электронных услуг определяется соответственно местоположению потребителя. Если электронные услуги были предоставлены иностранным поставщиком российскому потребителю, НДС должен быть уплачен в российский бюджет одним из двух следующих способов. Если бы услуги были предоставлены российскому юридическому лицу или через российского агента, то это юридическое лицо или агент должны удержать НДС и перечислить его в бюджет. Если услуги были предоставлены иностранным поставщиком российскому физическому лицу непосредственно или через иностранного агента, тогда НДС будет подлежать отчислению в бюджет тем поставщиком или агентом. Во втором случае иностранные предприятия должны быть зарегистрированы в России.</p> <p>Электронные услуги, охваченные этим законом, включают: предоставление рекламных услуг в Интернете, телерадиовещании ТВ и радио-каналов, хостинг-услуг, предоставления доменных имен, предоставления торговых платформ, предоставляя правам использовать информацию в электронной форме (музыка, электронные книги и публикации, аудио и графические файлы), предоставляя правам использовать программное обеспечение и базы данных (доступ к онлайн-играм, загружая игры на компьютеры и смартфоны).</p>
2	-
3	<p>На территории России в 2014 году были приняты правила налогообложения контролируемых иностранных компаний и вступили в силу с 1 января 2015 года. Выше названными правилами налогоплательщикам предписано в обязательном порядке</p>

	<p>раскрывать налоговым органам информации о своем участии в иностранных компаниях и контроле над ними, декларированию прибыли КИК в составе своей налоговой базы (по НДФЛ или налогу на прибыль) в случае превышения пороговых значений, установленных НК РФ.</p> <p>Такая мера не позволяет налоговым резидентам РФ законно владеть иностранными компаниями и получать прибыль, не уведомив при этом российский налоговый орган и не уплатив соответствующих налогов в России.</p>
4	<p>«Основными направлениями налоговой политики РФ на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» сообщалось о внесении изменений в законодательство РФ, касающееся порядка налогообложения корпоративного заимствования (процентных расходов). Такие изменения способствуют постепенному внедрению реализации пункта 4 Плана BEPS.</p>
5	<p>Имплементация нецелесообразна, так как Российская Федерация не член ОЭСР и не имеет ее статуса ключевого партнера.</p>
6	<p>В 2015 году в Налоговый Кодекс РФ были внесены изменения, которые коснулись порядка применения соглашений об избежании двойного налогообложения. Так, было внедрено понятие «лица, имеющего фактическое право на доход». С целью обоснованного использования льгот и освобождения по СИДН иностранная организация, являющаяся получателем дохода, должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что она имеет фактическое право на получение соответствующего дохода. Такие меры позволяют предотвратить использование транзитных схем, в частности, при выплатах дивидендов, процентов, роялти.</p> <p>Несоблюдение требований предусматривает штраф в размере от 500</p>

	тысяч рублей.
7	Законодательство Российской Федерации в соответствии с рекомендациями ОЭСР переняло некоторые элементы. Так, условия относительно статуса постоянного представительства содержатся в статьях 306 – 309 Налогового кодекса Российской Федерации. ²⁸
8–10	Новые рекомендации по трансфертному ценообразованию разрабатываются налоговыми органами, принимая во внимание рекомендации ОЭСР. 6 марта 2017 Министерство финансов издало пересмотренный законопроект на трансфертном ценообразовании, добавив Часть первую Налогового кодекса с определенными условиями, связанными с автоматическим обменом финансовыми сведениями о счетах и документацией относительно международных групп компаний.
12	Была принята и вступила в силу многосторонняя конвенция об административной помощи в налоговых вопросах, которая гарантирует раскрытие информации при агрессивном налоговом планировании. Многостороннее соглашение Компетентного органа по Автоматическому обмену Финансовыми Сведениями о счетах было подписано. ²⁹ Однако российское законодательство еще не содержит определение “агрессивного налогового планирования”, что ведет к злоупотреблению и необоснованному получению налоговых льгот, получаемыми компаниями от сделок с иностранными компаниями. В частности, в 2016 в результате выявленных нарушений была предписана выплата налогов на общую сумму 252 миллиарда рублей и 97 миллиардов рублей санкций и штрафов. ³⁰

²⁸ Federal law of 24.11.2014 № 376-FZ. Available at: <http://kremlin.ru/acts/bank/39080> (July 2017).

²⁹ Federal Tax Service (2016) “Russia Signed the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information.” Available at: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6067818/ (accessed 04.07.2017).

³⁰ “Dangerous tax optimization.” RAPSI (2017) Available at: http://rapsinews.ru/incident_publication/20170228/277891983.html (accessed 04.07.2017).

13	<p>Россией соглашение МСАА СвС было подписано в январе 2017 года. Изменения нашли свое отражения в разделе V.1 части первой Налогового Кодекса РФ о взаимозависимых лицах и контролируемых сделках (в редакции Федерального закона от 27 ноября 2017 г. № 340-ФЗ).</p> <p>Процесс обмена отчетами СвС способствует получению российскими налоговыми органами доступа к информации об иностранных операциях крупных российских холдингов, а также помогает определить, в какой именно стране присутствия у группы образуется прибыль, не пропорциональная фактически имеющимся там ресурсам, что влечет за собой налоговую проверку.</p>
14	-
15	<p>Многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 года была подписана Россией 7 июня 2017 года, причем в наиболее полном и строгом её варианте. (ряд положений принимается по усмотрению государством).</p> <p>Конвенция была ратифицирована 1 мая 2019 года, что повлияло на внесение изменений и в соглашения об избежании двойного налогообложения, заключённые между Россией и другими странами-участниками многосторонней Конвенции, а именно: соглашения должны быть дополнены анти-злоупотребительными положениями, которых не было ранее.</p>

Таким образом, планом BEPS предусматривается внесение существенных изменений в систему международного налогообложения, посредством унификации некоторых принципов налогового законодательства на глобальном уровне. К общим целям Плана BEPS можно отнести:

- дополнение существующих международных стандартов предотвращения двойного налогообложения, новыми инструментами, предупреждающими двойное неналогообложение;
- регулирование ситуаций с необоснованным низким или нулевым налогообложением, которое достигается посредством искусственного отделения дохода от порождающей его деятельности;
- стимулирование правительств к продолжению борьбы с вредоносными налоговыми практиками и агрессивным налоговым планированием.

Многие страны обязались соответствовать «минимальному стандарту BEPS», который включает в себя действия 5, 6, 13 и 14, даже не являясь при этом ОЭСР. На сегодняшний день в инклюзивную группу Плана BEPS входит более 100 государств и территорий, включая Россию.

Компанией PwC в России был подмечен значительный политический резонанс проекта ОЭСР по BEPS, так его поддерживают страны «Большой двадцатки»³¹. Возвращаясь к вопросу о трансфертном ценообразовании, нужно отметить, что для России он является актуальным в связи с недополучением налоговых поступлений. С 2012 года вступили в силу изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, внесенные Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»³², затрагивающие проблему налогового контроля трансфертного ценообразования. Такие поправки необходимы для соответствия мировой практике налогового контроля трансфертного ценообразования, для повышения уровня определенности, предсказуемости и доверия в отношениях между налогоплательщиком и государством. Был

³¹ Отчет ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS). [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим доступа: http://www.pwc.ru/en/tax-consultingservices/legislation/assets/tax_flash_report_issue_special_issue_rus.pdf

³² Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (ред. от 05.04.2013) // «Собрание законодательства РФ», 25.07.2011, № 30 (ч. 1), ст. 4575.

установлен подробный порядок проведения налогового контроля трансфертного ценообразования налоговыми органами, одновременно с этим существенно был увеличен уровень административной нагрузки на налогоплательщиков в отношении их сделок с взаимозависимыми лицами.

Именно из-за этого в российской практике возникают вопросы о корректном толковании и применении обновленных норм, а также формируется судебная и административная практика относительно действий территориальных налоговых органов по налоговому контролю трансфертного ценообразования в рамках налоговых проверок.

Результатом контрольно-аналитической работы за налоговые периоды с 2014 по 2017 год ряд налогоплательщиков в связи с применением в сделках цен, не соответствующих рыночному уровню, изменил налоговую базу на сумму более 30,0 млрд. рублей. В бюджет дополнительно поступило около 5,0 млрд. рублей (из которых налог на прибыль составил 4,9 млрд. рублей). Были уменьшены убытки прошлых периодов почти на 3,0 млрд. рублей³³.

Так, процесс имплементации обновленных правил налогового контроля в России продолжается и на сегодняшний день, использование международной практики позволяет повысить прозрачность и доступность информации о распределении функций, рисков, активов и налоговой нагрузки внутри группы компаний, что в дальнейшем повлечет новый цикл взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

2.3 Мировой опыт применения плана BEPS

Размывание налоговой базы и вывод прибыли из-под налогообложения (BEPS) являются глобальной проблемой, стоящей перед большинством стран мира. Глобальный экономический кризис стимулировал развитие новых требований международными организациями для ведения бизнеса. Эти два

³³ Годовой отчет Министерства финансов России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». [Электронный ресурс] // Сайт Министерства финансов России. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#>

фактора предопределили потребность объединить усилия двух учреждений – ОЭСР и Большой двадцатки (G20). Эффективным решением была разработка Плана действий BEPS, что сделало возможным участие и развитых, и развивающихся стран через их членство в этих учреждениях, а также большого количества стран-партнеров. В результате больше, чем 100 стран подтвердили свою приверженность мерам, предусмотренным планом BEPS.

План действий, который ранее был рассмотрен ранее на примере реализации в России, также применяется и на территории других стран. Европейским советом была принята директива, которая направлена на противодействие размыванию налоговой базы и выводу прибыли в низконалоговые юрисдикции. Меры, которые предусмотрены директивой, соответствуют плану BEPS, продвигаемому ОЭСР и G20.

Эти меры включают следующие:

- ограничение включения процентов по займам в расходы;
- введение правил о «налоге на выход» (при перерегистрации компании в другой стране);
- введение законодательства о контролируемых иностранных компаниях (КИК);
- введение правил о налогообложении «гибридных структур» (сочетающих черты компании и товарищества);
- введение общего правила о недопустимости злоупотребления налоговым правом.

В более развитых странах ЕС, выше указанные положения достаточно давно предусмотрены налоговым законодательством, в сравнении с остальными государствами, для которых была предусмотрена имплементация до 2018 года или для некоторых мер предусмотрен более длительный срок, например, для правил о процентах при определенных условиях – до начала 2024 года³⁴.

³⁴ ЕС имплементирует план BEPS [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://www.roche-duffay.ru/> (дата обращения: 02.10.2016).

Анализ текущей ситуации показывает, что реализация пунктов плана носит спорный характер. Компании видят происходящие изменения, но не готовы дать точную оценку. Осуществление всех пунктов плана всеми странами-участниками может дать совокупный эффект. Чем больше стран объединится, тем очевиднее будут вводимые изменения.

Посмотрим, каким образом отреагировали некоторые ключевые юрисдикции на финальные рекомендации ОЭСР.

Бразилия

Несмотря на то, что Бразилия участвовала в обсуждениях Проекта BEPS в рамках работы G20 и ОЭСР, представители налоговых органов страны публично не объявляли о внедрении каких-либо мер борьбы с размыванием налоговой базы. Приоритеты налоговой политики Бразилии включают покрытие дефицита государственного бюджета, а также ослабление налогового соперничества между отдельными регионами, которые вводят налоговые льготы, для того чтобы привлечь больше инвестиций. Некоторые эксперты полагают, что фискальные меры осуществленные в Бразилии, были нацелены, прежде всего, на решение этих проблем, хотя во многом их внедрение было осуществлено в рамках официальных рекомендаций Плана BEPS.³⁵

В результате бразильский корпоративный сектор мало информирован о противодействии размыванию налоговой базы из-за отсутствия определенных планов реформы, о которых объявляют налоговые органы, а также из-за повышенного внимания на другие национальные реформы налоговой системы, которые не связаны с проблемами BEPS.

В то же время некоторые аспекты, впоследствии включенные в требования и рекомендации Плана BEPS, уже были отражены в национальном законодательстве Бразилии перед публикацией Плана. Это относится, прежде всего, к регулированию контролируемые иностранными компаниями, ограничению процентных вычетов и негативной налоговой практике. Таким

³⁵ Deloitte (2017a) BEPS Actions Implementation by Country. Brazil. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-brazil.pdf>

образом Закон № 12973/2014 ввел правила для контролируемых и дочерних компаний в Бразилии, применимые как прямо, так и к косвенно контролируемым компаниям. Любые инвестиции в контролируемую иностранную компанию, должны ежегодно отслеживаться, чтобы выявить изменение в инвестиционной стоимости, которая влияет на прибыли или убытки компании.

Правила недостаточности капитализации в Бразилии гарантируют, что процент, выплачиваемый бразильским предприятием связанной стороне (физическое или юридическое лицо), резиденту иностранного государства, но не в офшорной зоне или юрисдикции с привилегированным налоговым режимом, может быть вычтен в счет подоходного налога, если процентные расчет расходов корректный.

Нормативное Постановление № 1689 от 21 февраля 2017 содержит рекомендации по мерам, связанным с Действием 5 из Плана BEPS, включая объяснение потребности в процедуре обмена информацией между налоговыми органами. Управление также предусматривает использование механизма урегулирования споров в рамках налоговых соглашений Бразилии, который соответствует рекомендациям Действия 14.

Однако перспективы дальнейшей интеграции условий BEPS в национальное законодательство еще не ясны. В июле 2015 законопроект, требующий раскрытия информации при агрессивном налоговом планировании, был предложен, но отклонен конгрессом в ноябре в том же году. Такое отклонение может быть объяснено их неопределенной формулировкой.

Нет никакой информации о дальнейших законодательных инициативах в этой области. В результате несмотря на формальное участие Бразилии в разработке Плана BEPS, объем и темп продолжающейся интеграции новых стандартов в национальное законодательство не ясны. Федеральное Налоговое Управление выразило свою поддержку Плана действий BEPS, полагая, что некоторые меры улучшают национальный бизнес климат. Однако неофициальные источники указывают, что бразильские власти намереваются

проанализировать последствия осуществления Плана BEPS в других странах прежде, чем принять дополнительные меры на национальном уровне.

Таким образом только некоторые поправки были внесены в бразильское законодательство, которые соответствуют рекомендациям ОЭСР относительно Плана BEPS. Они включают меры, предусмотренные в Действия 3, 4, 5 и 14. На некоторых действиях, включая Действия 2 и 12, принятие соответствующего законодательства было заблокировано конгрессом. Относительно Действий 8–10 и 13 бразильское законодательство значительно отличается от рекомендаций ОЭСР. Касательно Действий 1, 6 и 7 нет доступной информации.

Индия

Индийские власти полностью поддерживают законодательные изменения, по борьбе с BEPS, предложенные ОЭСР. По словам представителя главного налогового органа страны: «BEPS – действительность. Отчет представляет собой согласие стран G20. Мы будем исследовать отчет и посмотрим, когда и как мы можем начать внедрять предусмотренные меры».

В некоторых случаях, даже при отсутствии соответствующих норм в индийском законодательстве, власти страны используют положения Плана BEPS на практике. В то же время индийское законодательство содержит нормы, которые не полностью выполняют рекомендации на BEPS. Такой подход объясняется потребностью учитывать национальные особенности законодательства. Как во многих других странах, индийские налоговые органы полагают, что внедрение положений Плана BEPS должно быть нацелено на сохранение равновесия между борьбой с размыванием налоговой базы и поддержкой деловой активности.

Интеграция в рамках национального законодательства Индии некоторых условий, которые были впоследствии включены в План BEPS, началась вместе с растущим интересом ОЭСР и G20 к проблемам BEPS. Например, Закон о государственном бюджете 2013, ключевой национальный документ в финансовой сфере, предусмотрел введение общей концепции борьбы с налоговыми уклонистами (GAAR) с 1 апреля 2015, который соответствует

Действию 6 из Плана BEPS. Однако внедрение было отложено на два для того, чтобы оно происходило синхронно с другими действиями.

Закон о государственном бюджете 2016, одобренный и изданный в мае 2016, предусматривает правила, нацеленные на борьбу с размыванием налоговой базы, которые были приняты после публикации Плана действий BEPS ОЭСР. Эти правила связаны с налогообложением сделок, включающих цифровые услуги (Действие 1), введение режима «патентного ящика» (Действие 5) и документацию трансфертного ценообразования и отчетов СвС (Действие 13). Когда рекомендации были интегрированы в национальное налоговое законодательство Индии, власти сообщили сторонам об изменениях, что привело к повышению осведомленности о Проекте BEPS в Индии.

Как отмечено выше, рекомендации ОЭСР в Индии часто осуществляются на практике, но не узакониваются. Это относится, например, к Действиям 8–10. Однако властями страны ведутся работы по внесению существенных изменений в инструкциях трансфертного ценообразования. Согласно этим новым инструкциям, налогоплательщики, которые являются сторонами в международной сделке, должны будут в определенных случаях, внести так называемую вторичную регуляторы. Вторичные регуляторы нацелены на отражение фактических отчислений прибыли между налогоплательщиками и их ассоциированными предприятиями. Цель вторичного регулирования состоит в том, чтобы устранить неустойчивость между счетами налогоплательщика и фактической прибылью.

Таким образом, хотя Индия не приняла конкретных мер в соответствии с некоторыми действиями Плана BEPS, включая гибридные меры (Действие 2), управлял иностранными компаниями (Действие 3), процентные вычеты (Действие 4), статус постоянного представительства (Действие 7) и агрессивное налоговое планирование (Действие 12), Индия стремится ввести изменения своего национального законодательства, чтобы выполнить рекомендации ОЭСР и обсуждает возможные поправки. В частности, Индия соглашается сотрудничать в сфере обмена налоговой информацией, предоставляя

компетентным налоговым органам других стран доступ к информации об индийских налоговых резидентах (Действие 13). Кроме того, некоторые условия, такие как общая концепция борьбы с налоговыми уклонистами (GAAR) (Действие 6) были в силе в Индии даже, прежде чем План действий BEPS был принят. Некоторые успехи были также достигнуты относительно Действий 1, 5 и 8–10. Единственное исключение – Действие 14, который считается не важным, учитывая существование других эффективных механизмов урегулирования споров и, кроме того, рассматривается как угроза суверенитету Индии.³⁶

Китай

Спустя дни после публикации окончательного Плана действий BEPS, Государственное управление Налогообложения (SAT) Китая организовало конференцию, чтобы обсудить положение страны относительно Проекта BEPS, а также конкретные шаги по внедрению мер и осуществлению деятельности по борьбе с размыванием налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

Нужно отметить, что ко времени принятия Плана действий BEPS, Китай уже разработал законодательство в соответствии с рекомендациями ОЭСР в некоторых областях, включая трансфертное ценообразование и контроль за иностранными компаниями. Например, в соответствии с правилами о контролируемых иностранных компаниях нераспределенная прибыль такой компании, в юрисдикции с низкой налоговой ставкой (меньше, чем 12,5%) может облагаться налогом. Пристальное внимание налогового ведомства к BEPS наряду с успешным внедрением некоторых налоговых инструкций еще до публикации Плана BEPS позволило Китаю внедрить другие положения Плана в национальное законодательство за короткие сроки. Первоначально SAT преследовал цель создания стабильной и прозрачной налоговой среды, что обеспечило бы Китаю “добрую долю прибыли”, полученной от осуществления

³⁶ BEPS. Global and Indian Perspective. Режим доступа: <https://www.pwc.com/au/tax/taxtalk/assets/alerts/beps-global-and-indian-perspective-feb16.pdf>

противодействия BEPS. Согласно SAT, существующие методы китайских налоговых органов отвечают требованиям Действия 6 и 7. Относительно трансфертного ценообразования также были внесены соответствующие поправки, с учетом особенностей национального законодательства, то есть, рекомендации ОЭСР были адаптированы под Китай. Рекомендации Действия 13 так же были включены в национальное законодательство Китая. 29 июня 2016 SAT выпустил Бюллетень 42, в которой говорилось о трансфертном ценообразовании с точки зрения раскрытия информации и документации. Данным документом предусматривается проведение количественного и качественного анализа ценности компании. Кроме того, компания-учредитель транснациональной корпорации в соответствии с Бюллетенью обязана представлять отчет СвС наряду со своим ежегодным отчетом о подоходном налоге. Китай также подписал Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами (МСАА СвС).

Таким образом внедрение положений Плана действий BEPS в Китае рассматривается в национальном контексте и нацелено на сохранение равновесия между борьбой с уклонением от уплаты налогов и удовлетворением интересов китайских компаний, работающих за границей. Важно отметить, что деятельность государственных органов, нацеленных на борьбу с BEPS, широко освещается СМИ.

Запланировано внедрение и других Действий Плана BEPS, в частности, существующие условия рассматриваются на соответствие требованиям Действий 5 и 12.

В настоящее время, относительно некоторых действий Плана BEPS, включая Действия 1 и 2, китайские налоговые органы не приняли мер. Для других соответствующие положения либо уже были внедрены, либо процесс принятия осуществился весьма быстро как с Действиями 3, 4, 6, 7 и 8–10. Относительно остальных Действий (5, 12, 13 и 14), законодательные изменения ожидаются в ближайшем будущем.

Южная Африка

Южноафриканские власти также придают существенное значение Плану BEPS. Руководство страны, представители политических партий и Южноафриканское налоговое управление (SARS) регулярно подчеркивают важность борьбы с BEPS для страны. На этом фоне в 2013 специальному Налоговому Комитету Дэвиса поставили задачу осуществить работу со всесторонней оценкой и разработкой рекомендаций на преобразовании налоговой системы страны, приняв во внимание меры, предложенные ОЭСР, чтобы в дальнейшем имплементировать План BEPS.

После того, как были опубликованы материалы по отдельным действиям Плана BEPS, Налоговый Комитет Дэвиса представляет южноафриканскому правительству рекомендации по преобразованию и согласованию национального законодательства. Как в большинстве других стран, которые рассматривают в этом анализе, по данным южноафриканских властей, внедрение Плана действий BEPS должно быть основано на сбалансированном подходе. Подтверждая эту точку зрения, эксперты из Налогового Комитета Дэвиса отметили, что, “если Южная Африка хочет остаться конкурентоспособной в условиях глобализации экономики, то необходимо придерживаться уравновешенной налоговой политики, которая гарантирует приток прямых иностранных инвестиций. Поэтому важно не спешить с внедрением Плана BEPS, учитывая, чем могли воспользоваться другие страны, заняв выжидательную позицию, при этом важно обеспечить законодательные предпочтения инвесторов и сохранить их конкурентоспособность”.

Законодательство Южной Африки уже включает правила, имеющие дело с определенными аспектами BEPS. Они, прежде всего, сосредотачиваются на иностранных компаниях, которыми управляют, трансфертном ценообразовании и раскрытии релевантной информации, использовании гибридных мер и правилах валютного контроля для определенных типов платежей. Налоговые представители Комитета Дэвиса полагают, что южноафриканская Налоговая служба должна продолжить свою работу, чтобы включить рекомендации ОЭСР

в национальное законодательство. Конкретные предложения в этом отношении и были изданы Комитетом.

Работа в соответствии с рекомендациями Налогового Комитета Дэвиса уже началась. В апреле 2016 южноафриканская Налоговая служба издала проект резолюции на введении обязательного CbCR, предусмотренного Действием 13 Плана BEPS. В то же время, вероятно, чтобы минимизировать потенциальные негативные последствия новых требований, Налоговая служба изменила свои первоначальные планы ввести более строгие правила сообщения, в пользу предусмотренного ОЭСР минимума.

В рамках бюджетного обзора 22 февраля 2017, министр финансов Южной Африки изложил позицию касательно Плана BEPS. Относительно Действия 1, иностранные компании, которые поставляют цифровые услуги Южной Африке, уже обязаны регистрироваться для удержания НДС. В настоящее время эти инструкции проходят дополнительную проверку. Южная Африка - член Рабочей группы по вопросам Цифровой экономики, которая исследует проблемы, связанные с прямым налогообложением. Относительно гибридных несоответствий южноафриканская правовая система предусматривает меры, ограничения двойного вычета процентов от налогооблагаемого дохода. Дополнительные инициативы, вероятно, рассмотрят в будущем. Южноафриканские правила об управляемых иностранных компаниях были признаны на международном уровне и рекомендовались ОЭСР как один из этих трех наилучших вариантов для внедрения в других странах. Южноафриканское правительство пытается ограничить чрезмерное долговое финансирование и размывание налоговой базы, и собирается рассмотреть существующее ограничение в соответствии с рекомендациями ОЭСР по Действию 4. Южная Африка участвует в Форуме по Вредным Налоговым Методам и недавно закончила обзор своих приоритетных налоговых режимов, чтобы выровнять их с другими странами-членами ОЭСР. Относительно Действия 6, нужно сказать, что на территории Южной Африки оно реализуется. Ведется борьба со злоупотреблением соглашения о налогообложении. В соответствии с этим

методом, льготы считаются незаконно полученными, если выяснится, что при заключении сделки, получение льгот было одной из основных целей.

Никакие конкретные действия не были предприняты по Действию 7. Однако на будущих переговорах относительно соглашений о налогообложении Южная Африка примет во внимание рекомендации относительно фрагментации деловой активности и проблемы избежания статуса постоянного представительства. Цель будет состоять в том, чтобы препятствовать компаниям в искусственном избежании статуса постоянного представительства, разбивая процессы крупного бизнеса в несколько меньших операций. Кроме того, южноафриканская Налоговая служба обновляет требования трансфертного ценообразования в соответствии с рекомендациями ОЭСР на основе принципа «вытянутой руки» и согласованного подхода, чтобы гарантировать соответствующую оценку нематериальных активов, которые трудно оценить. Закон о Налоговом ведомстве содержит правила для раскрытия агрессивных налоговых методов, которые использовались в качестве критерия в заключительном отчете ОЭСР о Действии 12. Закон также служит правовой основой для внедрения CbCR.

Что касается Действия 14, южноафриканский министр финансов подчеркнул, что, как и многие другие развивающиеся страны, которые являются членами G20 или ОЭСР, Южная Африка не согласилась на обязательный арбитраж, чтобы решить налоговые споры. Тем не менее, образцовое соглашение о налогообложении будет обновлено в будущем, чтобы обозначить минимальные стандарты.

Несмотря на очевидный прогресс интеграции положений Плана BEPS в национальное законодательство Южной Африки, компании, особенно международные корпорации, работающие в стране, обеспокоены неоправданным сжатием налоговых правил, а также сложностями и противоречиями существующих и предложенных норм, которые делают соблюдение трудным.

Важно отметить, что даже перед принятием Плана BEPS, национальное законодательство, которое было принято в Южной Африке, уже соответствовало нескольким действиям, особенно те, что касаются гибридных мер несоответствия, процентных вычетов, трансфертного ценообразования и злоупотребления соглашениями о налогообложении. ОЭСР признает некоторые существующие правила, например, инструкции на иностранных компаниях, которыми применяются в странах с лучшей и эффективной практикой. Однако некоторые меры в настоящее время на месте слишком сложны и неясны и нуждаются в дальнейшем осмыслении. Другие правила не полностью касаются всех рекомендаций ОЭСР для определенных действий.

Несмотря на политические различия между Россией и многими зарубежными странами, международное сообщество активно вовлечено в международное сотрудничество по внедрению Плана действий BEPS. В частности, наша страна присоединилась к Многостороннему Соглашению. Однако, действия BEPS отличаются с точки зрения согласия среди заинтересованных сторон и, соответственно, уровень их формализации тоже разный, доказательством чему служит выше приведенный анализ. Так как Действия, прежде всего, подразумевают изменения в национальном налоговом законодательстве, каждым из действий стран в его собственном темпе на основе его собственных экономических, политических и юридических соображений. Поэтому иногда может быть невозможно учиться на опыте других стран, и некоторые рекомендации государственные власти той или иной страны могут считать недопустимыми.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В условиях глобализации существует множество факторов, создающих благоприятные условия для ухода от налогообложения посредством перехода в более выгодную налоговую юрисдикцию, прежде всего для крупных транснациональных компаний, подрывая, таким образом, универсальность и справедливость существующих налоговых систем.

Преимущественный инструмент, который используется компаниями в таком случае – размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS), что отрицательно сказывается на поступлении налоговых отчислений в бюджеты той или иной страны.

Рассмотренные в работе обстоятельства говорят о том, что проблемы BEPS имеют мировые масштабы на протяжении определенного периода, и все же в данной сфере происходят изменения. Так, например, с целью решения проблемы размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли такие два ключевых института, как ОЭСР и «Большая двадцатка» скооперировали свою деятельность, что позволило вовлечь в работу государств-членов данных институтов, более того и те страны, что не входят в них.

На сегодняшний день деятельность, что осуществляется в отношении BEPS может быть названа успешным направлением работы «Группы двадцати». Несмотря на то, что с момента начала работы над вопросами BEPS прошло не так много времени, удалось достичь значимых практических результатов, даже если учесть тот факт, что до недавнего времени вопрос вообще отсутствовал в повестке дня международных институтов. «Двадцатке» удалось повысить свою легитимность как одного из наиболее важных институтов глобального экономического управления, обеспечив согласование странами-членами единой позиции по обширному перечню вопросов, более того такая деятельность поспособствовала активному вовлечению ОЭСР в работу в данном направлении. В настоящее время Проект BEPS является примером наиболее эффективного взаимодействия двух институтов.

Нужно помнить, что та работа в отношении BEPS, что проделана на сегодняшний день не является завершённой, наоборот, появляется все больше пространства для разрешения вопросов таких, как унификация трактовок стандартов BEPS, проблемы связанные с рисками усиления налоговой конкуренции между странами и повышением общей налоговой нагрузки и ряд других вопросов, для которых нужно найти решения.

При этом каждое государство в процессе имплементации Плана BEPS старается учитывать особенности своего национального законодательства, что влияет на степень внедренности Действий Плана. Какие-то страны стараются имплементировать максимально, в то время как другие страны видят в некоторых Действиях Плана BEPS угрозу. Безусловно положительным моментом является то, что многие юрисдикции встают на путь борьбы с BEPS.

Здесь свою роль играет проводимая ОЭСР и «Группой двадцати» политика, направленная на участие в разработке и дальнейшей реализации на мировом уровне мер в отношении BEPS государств, которые не являются членами двух этих институтов, в том числе развивающихся стран. Вовлечение в будущем стран, заинтересованных в открытом и прозрачном формате осуществления своей деятельности, и стремление к учету их интересов позволит ОЭСР и «двадцатке» не только успешно решать проблему размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли, но и придать стимул другим реформам в сфере международного налогообложения для реализации целей обеспечения глобального роста и развития.

В ходе выполнения работы была достигнута основная цель : рассмотрение актуальных вопросов BEPS, а также исследование текущего состояния плана BEPS, его функционирования как в России, так и за рубежом; а также выполнен ряд задач, поставленный в соответствии с целью:

- Изучены сущность явления BEPS и его развитие;
- Рассмотрено влияние процессов глобализации на BEPS;
- Исследовано «Soft-law» в качестве основного способа регулирования вопросов международного налогообложения;

- Рассмотрен план мероприятий BEPS;
- Проведен анализ процесса реализации плана мероприятий BEPS на примере России;
- Проведен анализ процесса реализации плана мероприятий BEPS на примере мирового опыта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные и правоприменительные 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 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>.
3. 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>.
4. 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>.
5. 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>.

Диссертации и авторефераты

6. Алимова, Я. О. Принципы международных коммерческих договоров УНИДРУА: нормативная природа и роль в регулировании

трансграничных коммерческих отношений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Алимова Яна Олегова. – Москва, 2011. – 201 с.

7. Ахаимова, Е. А. Реализация Принципов европейского договорного права в зарубежном законодательстве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Ахаимова Екатерина Александровна. – Москва, 2009. – 208 с.

Научная литература

8. Белоусова, О. В. Источники правового регулирования в рамках Европейского Союза: унификация международного частного права / О. В. Белоусова // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2011. – № 6. – С. 140–146.

9. Белоусова, О. В. Унификация законодательства Европейского Союза в сфере международного частного права: аналитический обзор / О. В. Белоусова // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2012. – № 2 – С. 142–163.

10. Бергман, В. А. Новое германское обязательственное право / В. А. Бергман // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2003. – № 2. – С. 5–8.

11. Вилкова, Н. Г. Договорное право в международном обороте / Н. Г. Вилкова – Москва : Статут, 2004. – 511 с.

12. Власова, Н. В. Международные коммерческие договоры как средства саморегулирования / Н. В. Власова // Коммерческое право. – 2014. – № 1. – С. 98–105.

13. Власова, Н. В. Человек в пространстве частноправового регулирования трансграничных отношений / Н. В. Власова; отв. ред. Ю. А. Тихомиров, Е. В. Пуляева, Н. И. Хлуденева. – Москва : Правовое пространство и человек, 2012. – 337 с.

14. Демин, А. В. «Мягкое право» в эпоху перемен: опыт компаративного исследования : монография / А. В. Демин. – Москва : Проспект, 2016. – 240 с.

15. Доронина, Н. Г. Отдельные виды обязательств в международном частном праве / Н. Г. Дорониной. – Москва, 2014. – 212 с.
16. Доронина, Н. Г. Отдельные виды обязательств в международном частном праве / Н. Г. Доронина // Журнал российского права. – 2014. – № 7. – С. 16–29.
17. Комаров, А. С. Вступительная статья // Принципы международных коммерческих договоров УНИДРУА 2010 / пер. с англ. А. С. Комарова. – Москва : Статут. – 2013. – 758 с.
18. Комаров, А. С. Комментарий к ст. 1210 // Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации части третьей (постатейный) / А. С. Комаров; отв. ред. Н. И. Марышева, К. Б. Ярошенко. – Москва, 2014. – 533 с.
19. 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.
20. Лукашук, И. И. Кодификация и прогрессивное развитие международного права в XXI веке / И. И. Лукашук // Российский ежегодник международного права. – Санкт-Петербург : Россия-Нева, 2001. – С. 11–34.
21. Мажорина, М. В. Право международной торговли и *lex mercatoria* / М. В. Мажорина // Российский юридический журнал. – 2010. – № 1. – С. 33–41.
22. Маковский, А. Л. Проблемы унификации международного частного права: монография / А. Л. Маковский. – Москва, 2012. – 488 с.
23. Матвеева, Т. В. К вопросу о «мягком праве» в регулировании международных частнопровых отношений / Т. В. Матвеева // Государство и право. – 2005. – № 3. – С. 64–68.
24. Муратова, О. В. Роль актов мягкого права при регулировании коммерческих отношений в Европейском Союзе / О. В. Муратова // Коммерческое право. – 2014. – № 1. – С. 106–113.

25. Мучак, Р. И. Инструменты саморегулирования международных коммерческих отношений / Р. И. Мучак // Актуальные проблемы российского права. – 2013. – № 3. – С. 344–351.

26. Полежарова, Л. В. Механизм решения проблемы международного двойного налогообложения [Электронный ресурс] / Л. В. Полежарова // Налоговый вестник. – URL: [http:// www.nalvest.com](http://www.nalvest.com).

27. Принципы европейского договорного права / пер. А. Т. Амирова, Б. И. Пугинского // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2005. – № 3. – С. 44–53.

28. Сироткина, О. В. Принципы европейского договорного права: история создания, статус и основные положения / О. В. Сироткина // Сб. науч. тр. СевКавГТУ. – 2002. – № 1 – С. 34–41.

29. Фогельсон, Ю. Б. Мягкое право и верховенство права / Ю. Б. Фогельсон // Журнал российского права. – 2014. – № 11. – С. 22–33.

30. Хлестова, И. О. Унификация международного частного права в современном мире / И. О. Хлестова. – Москва, 2013. – 226 с.

31. Шестакова, М. П. Тенденции развития правового регулирования международной купли-продажи / М. П. Шестакова // Журнал российского права. – 2013. – № 4. – С. 78–91.

Учебная литература

32. Лукашук, И. И. Международное право. Общая часть: учебник для студентов юрид. фак. и вузов / И. И. Лукашук. – Москва : Волтерс Клувер. – 2005. – 416 с.

33. Марышева, Н. И. Международное частное право: учеб. пособие для бакалавров / Н. И. Марышева. – Москва. – 2012. – 507 с.

34. Сироткина, О. В. Принципы европейского договорного права и Принципы европейского права / Сироткина О. В. // Международное частное право: учебник: в 2 т. Москва. – 2011. – Т. 1. – 349 с.

Источники на иностранном языке

35. About BEPS and the inclusive framework. [Электронный ресурс] : Сайт ОЭСР. – URL: <http://www.oecd.org>.
36. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Электронный ресурс] : Сайт ОЭСР. – URL: <http://www.oecd.org>.
37. Eden, L. “The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states” [Электронный ресурс] : Сайт Wong MNC Center. – URL: <http://www.mnccenter.org>.
38. Fehling, D., Kampermann, K. : “Assessment of BEPS – beginnings, standards and answers” // American Physical Society. – 2017. – P. 17 – 23.
39. Gaillard, E. “Legal Theory of International Arbitration”. Leiden, Boston, 2010, 202 pp.
40. Hamaekers, H. “Introduction to Transfer Pricing. IBFD Transfer Pricing Database (extract)” // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden. – 2010. – P.1.
41. Lando, O. “European Contract Law” // International Contracts and Conflicts of Laws: A Collection of Essays – 1990. – P. 174 – 175.
42. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Committee on Fiscal Affairs [Электронный ресурс] : 1995 (with amendments as of 2010) // Сайт Keepek LLC. – URL: <http://www.keepek.com>.

Справочная литература и статистические материалы

43. Внедрение инициатив BEPS: Сводный отчет по странам (Country-by-Country Reporting) [Электронный ресурс] // Налоговый обзор от экспертов PwC. – URL : <http://www.pwc.ru>.
44. Годовой отчет Министерства финансов России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»

[Электронный ресурс] // Сайт Министерства финансов России. – URL : <http://minfin.ru>.

45. Организация экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс] // Официальный сайт ОЭСР. – URL : <http://www.oecd.org>.

46. Отчет ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS) [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. – URL : <http://www.pwc.ru>.

47. Эффект BEPS [Электронный ресурс] // Отчет компании Deloitte. – URL : <https://www2.deloitte.com>.

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический институт

Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ

И.о. зав. кафедрой

 И. В. Шишко

подпись инициалы, фамилия

« 01 » июль 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

BEPS

40.03.01. Юриспруденция

Научный руководитель

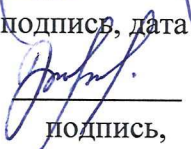


подпись, дата

д. э. н., профессор, А. В. Демин

должность, ученая степень, инициалы, фамилия

Выпускник


подпись,

2.07.2019 г

дата

Э. Ф. Мамедова

инициалы, фамилия

Красноярск, 2019