

Подходы стран БРИКС и Индонезии к реализации положений Плана BEPS¹

А.В. Шелепов

Шелепов Андрей Владимирович – научный сотрудник Центра исследований международных институтов Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС); Российская Федерация, 119034, Москва, Пречистенская наб., д. 11; E-mail: shelepovav@ranepa.ru

Размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (tax base erosion and profit shifting, BEPS) является глобальной проблемой. Поиск путей ее решения – актуальная задача для большинства стран. Глобальный экономический кризис привел к формированию новой среды и требований к ведению бизнеса. Эти требования разрабатывались двумя ключевыми международными институтами: ОЭСР и «Группой двадцати». Такой подход позволил привлечь к процессу не только развитые и развивающиеся государства, являющиеся членами данных институтов, но и широкий спектр государств-партнеров. В результате общее количество стран, заявивших о своей приверженности Плану BEPS, превысило 100.

В данной статье оценивается уровень исполнения рекомендаций Плана BEPS в Индонезии и пяти странах БРИКС. Автор проводит мониторинг их действий по 13 из 15 Мероприятий Плана (исключая Мероприятия 11 и 15), а также выявляет ряд наилучших практик, которые могут быть полезны в связи с реализацией Плана в России.

В рамках мониторинга рассматриваются совершенные и планируемые действия, в первую очередь поправки и новые нормы национального законодательства, а также планируемые периоды имплементации для каждого из Мероприятий. Кроме того, автор оценивает институциональные условия реализации положений Плана, а также механизмы консультаций и информирования заинтересованных сторон.

Анализ показывает, что подходы шести стран к реализации Плана BEPS различаются. Хотя некоторые из них отстают по срокам реализации, каждая из стран продемонстрировала действия, которые можно рассматривать как лучшие практики. Россия достигла наибольших успехов с точки зрения объема реализации Плана.

Ключевые слова: размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (BEPS); налогообложение; избежание налогообложения; БРИКС; Индонезия; транснациональные корпорации, трансфертное ценообразование

Для цитирования: Шелепов А.В. Подходы стран БРИКС и Индонезии к реализации положений Плана BEPS // Вестник международных организаций. 2017. Т. 12. № 3. С. 114–136. DOI: 10.17323/1996-7845-2017-03-114

Введение. Обзор Мероприятий Плана BEPS и подходы к оценке реализации

Размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (BEPS) – проблема глобального характера, решение которой является вызовом для большинства стран мира.

¹ Статья поступила в редакцию в январе 2017 г.

Исследование выполнено в рамках научно-исследовательской работы государственного задания РАНХиГС «Сравнительный анализ подходов стран БРИКС и Индонезии к реализации инструментов ОЭСР» (2017 г.).

Глубокий экономический кризис обусловил формирование новых требований к ведению бизнеса, разрабатываемых ключевыми международными институтами. Два указанных фактора предопределили необходимость объединения усилий двух институтов – ОЭСР и «Группы двадцати» – для выработки действенных решений в отношении BEPS. Такой формат работы позволил привлечь к ней как развитые, так и развивающиеся страны, являющиеся членами данных институтов, а также значительное число государств-партнеров. В результате общее число стран, подтвердивших приверженность решению проблемы BEPS, превышает 100 [Шелепов, 2016].

Основным документом проекта ОЭСР и «Группы двадцати» по решению указанной проблемы является План BEPS. Пятнадцать Мероприятий данного Плана предусматривают осуществление комплекса мер, позволяющих странам-участницам бороться с размыванием налогооблагаемой базы и перемещением прибыли. Реализация мер требует тщательной проработки, поскольку поспешность и излишнее ужесточение требований могут привести к негативным последствиям для условий ведения бизнеса в странах. Учитывая фактически добровольный характер реализации мер в отношении BEPS Россией, не являющейся членом ОЭСР, особый интерес представляет опыт других стран, также не входящих в ОЭСР, но при этом тесно сотрудничающих с этой организацией. Среди них в первую очередь стоит выделить государства БРИКС и Индонезию.

5 октября 2015 г. по итогам работы «Группы двадцати» и ОЭСР были опубликованы 13 итоговых докладов и комментарии к ним, отражающие консенсус, достигнутый по Мероприятиям Плана BEPS. Результат дальнейших национальных действий по каждому из Мероприятий должен сформировать всеобъемлющий и согласованный подход к решению проблемы. Пятнадцать мероприятий Плана BEPS различаются по степени согласованности конкретных действий, направленных на решение проблемы размывания налогооблагаемой базы. Мероприятия предполагают (в порядке снижения степени согласованности между странами) внедрение «минимальных требований», которые будут исполняться странами путем внесения изменений в соответствующее национальное законодательство; разработку руководств по общим направлениям проводимой политики («общих подходов»), предусматривающих определенную гибкость национальных мер, а также выявление «наилучших практик» по тем или иным направлениям работы и рекомендации по их реализации на национальном уровне. При этом, по крайней мере в некоторых участвующих в Проекте BEPS странах, реализация мер в соответствии с установленной наилучшей практикой не является обязательной [Deloitte, 2015b]. Кроме того, часть Мероприятий Плана BEPS предполагает изменение уже существующих подходов ОЭСР, ранее одобренных странами, или создание новых инструментов, таким образом, не требуя реализации мер на национальном уровне, по крайней мере на текущем этапе [Шелепов, 2016].

С учетом того, что по мере продолжения работы ОЭСР по совершенствованию Пакета BEPS и достижения консенсуса между участвующими в Проекте BEPS странами некоторые «общие подходы» трансформировались в «минимальные требования», а «наилучшие практики» стали «общими подходами», в настоящий момент соотношение Мероприятий BEPS и категорий подхода к реализации на страновом уровне имеет вид, представленный в табл. 1.

При этом некоторые эксперты, с учетом продолжающегося формирования конкретных предложений по реализации Мероприятий в отношении BEPS, расходятся в оценке принадлежности отдельных Мероприятий к той или иной категории. Например, специалисты компании Deloitte считают взимание НДС в стране нахождения

конечного потребителя цифровых услуг в рамках Мероприятия 1 «общим подходом», хотя в остальном признают за ним статус «мероприятия для дальнейшей проработки». Мероприятие 13 характеризуется ими как комбинация «минимальных требований» и «общих подходов» [Deloitte, 2017b].

Таблица 1. Соотношение Мероприятий BEPS и подхода к их реализации на страновом уровне

Мероприятие BEPS (краткое название)	Категория
1. Цифровая экономика	«Общие подходы», отмечено ОЭСР как мероприятие для дальнейшей проработки [OECD, 2015c]
2. Гибридные механизмы	«Общие подходы»
3. Контролируемые иностранные компании	«Наилучшие практики»
4. Вычет выплат по процентам	«Общие подходы»
5. Неблагоприятные налоговые практики	«Минимальные требования»
6. Злоупотребление соглашениями	«Минимальные требования»
7. Статус постоянного представительства	Изменения в Модельную конвенцию по налогообложению ОЭСР
8–10. Трансфертное ценообразование	Обновление Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию
11. Сбор и анализ данных	Не предполагает страновых действий по борьбе с BEPS
12. Раскрытие информации об агрессивном налоговом планировании	«Наилучшие практики»
13. Документация о трансфертном ценообразовании	Сочетание «общих подходов» (требования к документации) и «минимальных требований» (межстрановая отчетность)
14. Урегулирование споров	«Минимальные требования»
15. Многосторонний инструмент	Не предполагает страновых действий по борьбе с BEPS, за исключением присоединения к инструменту после его разработки

Источник: составлено автором на основе [DLA Piper, 2015; Deloitte, 2017b].

Основной целью данной статьи является оценка уровня реализации положений Плана BEPS странами БРИКС и Индонезией на основе мониторинга их фактической деятельности, в первую очередь в части принятия соответствующего национального законодательства, и выявление наилучших практик, которые могут быть рассмотрены российскими налоговыми властями с целью дальнейшей имплементации. Важно отметить актуальность предложений по борьбе с BEPS для России с учетом общего курса на деофшоризацию российской экономики. При этом, по мнению экспертов, «представляется невозможным просто копировать предложения BEPS, поскольку в России присутствует ряд крайне специфических проблем, требующих решения. Это, в частности, правила недостаточной капитализации, использующие фиксированный коэффициент, правила трансфертного ценообразования с фокусом на сделках внутри страны и с размытыми правилами по контролю цен между независимыми лицами, проблемы интерпретации положений СОИДН (соглашений об избежании двойного налогообло-

жения. – *Примеч. авт.*) судами, двойное налогообложение НДС при импорте товаров через комиссионера» и другие [Милоголов, 2016]. Этот факт объясняет важность рассмотрения опыта других государств по реализации положений Плана BEPS с учетом страновой специфики.

Мониторинг проводится по 13 из 15 Мероприятий Плана, исключая Мероприятие 11, не предполагающее страновых действий, а также Мероприятие 15, в рамках которого ОЭСР была разработана Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, которую подписали все рассматриваемые страны, кроме Бразилии. Процесс ратификации Конвенции пока продолжается, и итоговые масштабы изменений налоговых режимов стран неясны.

Мониторинг реализации положений Плана BEPS странами БРИКС и Индонезией основан на учете осуществленных и планируемых действий, в первую очередь в форме внесения изменений и дополнений в национальное законодательство, а также планируемых сроков реализации, при наличии соответствующей информации, по всем рассматриваемым Мероприятиям. Кроме того, оценивается институциональная среда, созданная для реализации положений, процессы и механизмы консультаций и информирования заинтересованных сторон по планируемым изменениям.

Оценка уровня реализации осуществляется по 3-балльной шкале. Оценка «–1» показывает отсутствие действий или незначительный прогресс. Оценка «0» свидетельствует о продолжающейся работе по Мероприятию или об использовании подходов, отличных от рекомендуемых ОЭСР. Оценка «+1» означает полное или почти полное завершение национальных реформ в соответствии с рекомендациями ОЭСР к настоящему времени или ожидание завершения в ближайшем будущем.

Изменения законодательства и иные действия, направленные на реализацию положений Плана BEPS

Бразилия

Несмотря на то что Бразилия участвовала в обсуждении Проекта BEPS на стадии его разработки в рамках «Группы двадцати» и механизмов, созданных ОЭСР, представители налоговых органов страны публично не высказывались по вопросам реализации конкретных мер по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы. Приоритетами налоговой политики Бразилии остаются покрытие дефицита государственного бюджета, а также ослабление налоговой конкуренции между отдельными штатами страны, вводящими налоговые льготы для привлечения инвестиций. Ряд экспертов полагает, что меры налоговой политики, реализуемые в Бразилии в последнее время, направлены в первую очередь на решение указанных проблем, хотя зачастую их осуществление приводит к формальному выполнению отдельных рекомендаций Пакета BEPS [Deloitte, 2017a].

Как следствие, корпоративный сектор Бразилии остается недостаточно осведомленным в вопросах борьбы с размыванием налогооблагаемой базы в силу отсутствия конкретных объявленных планов налоговых органов о реформах в соответствии с рекомендациями Плана BEPS в ближайшей перспективе и повышенного внимания к реформированию налоговой системы по другим направлениям, не относящимся напрямую к проблематике BEPS.

Одновременно некоторые аспекты, включенные впоследствии в требования и рекомендации Плана BEPS, уже были отражены в национальном законодательстве Бразилии еще до опубликования документа. Это относится, прежде всего, к регулированию контролируемых иностранных компаний, ограничению вычетов по процентным платежам, вредоносным налоговым практикам [Deloitte, 2017a]. Так, закон № 12973/2014 ввел правила для контролируемых и связанных с ними компаний в Бразилии, применяемый к прямо и косвенно контролируемым компаниям. Любые инвестиции в контролируемые иностранные компании должны ежегодно корректироваться, чтобы отражать изменение инвестиционной стоимости, соответствующее их прибылям или убыткам. При этом корректировка рассчитывается пропорционально доле бразильских материнских компаний в акционерном капитале контролируемых компаний. Любая корректировка в отношении прибыли, рассчитанной в соответствии с местными стандартами бухгалтерского учета юрисдикции контролируемой компании, должна ежегодно облагаться налогом на доход корпораций (IRPJ) и налогом на социальное страхование (CSLL)².

Налогоплательщикам будет разрешено консолидировать положительные и отрицательные корректировки прибыли до 2022 г. при выполнении условий, определенных законодательством. Компания не может консолидировать положительные и отрицательные корректировки прибыли в том случае, если на нее распространяется налоговый режим с номинальной ставкой налога на прибыль менее 20% или она является резидентом офшорной зоны (или контролируется такими резидентами прямо или косвенно). В случае если налогоплательщик решает не консолидировать свои налоговые убытки, то убытки будут компенсироваться только иностранным контролируемым лицом его собственной будущей прибылью. Накопленные убытки могут быть использованы для компенсации прибыли без какого-либо ограничения по времени, при условии надлежащего раскрытия информации. Такой подход позволяет формально выполнить рекомендации ОЭСР по контролируемым иностранным компаниям, ограничивая возможное негативное влияние на добросовестный бизнес.

Правила «тонкой» капитализации в Бразилии устанавливают, что проценты, выплачиваемые бразильской организацией связанной стороне (физическому или юридическому лицу), являющейся зарубежным резидентом, не находящимся в офшорной зоне или в юрисдикции с привилегированным налоговым режимом, могут быть вычтены в целях подоходного налога, если расходы по процентам рассматриваются как необходимые для деятельности местного юридического лица, и выполняется ряд количественных требований, ограничивающих размер вычета³. Такой подход также является сбалансированным с точки зрения интересов государства и бизнеса.

В соответствии с рекомендациями ОЭСР вносятся изменения в бразильское законодательство, связанные с ограничением неблагоприятных налоговых практик. Нормативное постановление № 1658, вступившее в силу 15 сентября 2016 г., связано с концепцией существенной экономической активности холдинговых компаний в юрисдикциях, относящихся к бразильскому «серому списку» привилегированных налоговых режимов. Нормативное постановление № 1634, вступившее в силу 9 мая 2016 г., ввело новые требования для внесения в список Бразильских идентификационных номеров корпораций-налогоплательщиков (CNPJ). Основное требование относится к необхо-

² PWC (2017). Brazil. Corporate – Group taxation. Режим доступа: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Brazil-Corporate-Group-taxation> (дата обращения: 04.07.2017).

³ Ibid.

димости установить всю цепь владельцев, а также законных представителей владельцев, включая конечных бенефициаров, особенно в случаях, связанных с зарубежными компаниями. Постановление № 1689 от 21 февраля 2017 г. содержит руководство по реализации мер в отношении Мероприятия 5 Плана BEPS, включая разъяснения о необходимости и порядке обмена информацией по тем или иным налоговым практикам между налоговыми органами. В этом же постановлении предусматривается использование механизма разрешения споров в рамках налоговых соглашений Бразилии, что соответствует рекомендациям по Мероприятию 14 Плана BEPS [Deloitte, 2017a].

Однако перспективы дальнейшей интеграции положений Пакета BEPS в национальное законодательство пока не ясны. В июле 2015 г. был предложен законопроект, предусматривающий определенные случаи раскрытия информации об агрессивном налоговом планировании [Deloitte, 2015a]. Он был отклонен по итогам рассмотрения в Конгрессе страны в ноябре того же года. С точки зрения некоторых экспертов, отклонение этих предложений было спровоцировано размытыми формулировками предлагавшихся мер, создававшими дополнительную неопределенность в отношении последствий реализации Пакета BEPS для делового сообщества⁴. Соответственно, дальнейших законодательных инициатив в данном направлении пока не ожидается. Кроме того, ситуация осложняется продолжающимся в Бразилии политическим кризисом.

В результате, несмотря на формальное участие Бразилии в деятельности по разработке Пакета BEPS, дальнейшие масштабы и скорость внедрения отдельных новых норм в национальное законодательство и реализации соответствующих мер на национальном уровне пока не ясны, в том числе в силу недостаточной осведомленности о предлагаемых изменениях внутри страны и настороженного отношения к ним представителей бизнеса. Секретариат федеральных доходов заявил о поддержке Пакета BEPS, отдельные меры которого способны улучшить деловой климат в стране⁵, однако неформальные источники свидетельствуют, что власти Бразилии намерены проанализировать последствия реализации еще не используемых ими мер в отношении BEPS в других странах, прежде чем предпринимать конкретные дополнительные действия на национальном уровне [Deloitte, 2017a].

В результате лишь по некоторым Мероприятиям Плана BEPS в бразильское законодательство уже внесены изменения, соответствующие рекомендациям ОЭСР (Мероприятия 3 (контролируемые иностранные компании), 4 (вычет процентных платежей), 5 (вредоносные налоговые практики) и 14 (разрешение налоговых споров)). По некоторым пунктам принятие соответствующего законодательства было заблокировано Конгрессом (Мероприятия 2 (гибридные инструменты) и 12 (агрессивное налоговое планирование)). В части Мероприятий 8–10 и 13, касающихся трансфертного ценообразования и соответствующей документации, бразильское законодательство существенно отличается от рекомендаций ОЭСР. По Мероприятиям 1 (цифровая экономика), 6 (злоупотребление договорными льготами) и 7 (статус постоянного представительства) информация о планах имплементации в настоящее время отсутствует.

⁴ International Tax Review (2015). Brazil: Update on the obligation to disclose certain transactions in Brazil. Режим доступа: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3514732/Brazil-Update-on-the-obligation-to-disclose-certain-transactions-in-Brazil.html> (дата обращения: 04.07.2017).

⁵ Department of Federal Revenue of Brazil (2015). Informaroperaçõesatípicas e relevantes à Administração Tributária: um direito do contribuinte. Режим доступа: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/editorial/informar-operacoes-atipicas-e-relevantes-a-administracao-tributaria-um-direito-do-contribuinte> (дата обращения: 04.07.2017).

Индия

Индийские власти полностью поддерживают предлагаемые ОЭСР изменения в отношении борьбы с BEPS. Как заявил представитель главного налогового органа страны, департамента доходов Министерства финансов, «BEPS – это реальность. Итоговый пакет является воплощением консенсуса между странами – членами “двадцатки”. Теперь перед нами стоит задача внимательно изучить материалы, чтобы понять, когда и как мы сможем интегрировать соответствующие меры в национальную практику»⁶.

При этом в ряде случаев, даже при отсутствии в настоящее время соответствующих норм в законодательстве Индии, профильные органы власти страны на практике используют положения Пакета BEPS. В то же время в законодательстве Индии присутствуют нормы, не в полной мере соответствующие рекомендациям BEPS, что мотивируется необходимостью учета национальной специфики страны⁷. Как и во многих других странах, основной задачей в отношении реализации положений Пакета BEPS налоговые органы Индии видят обеспечение баланса между борьбой с размыванием налогооблагаемой базы и поддержанием деловой активности⁸.

Интеграция в национальное законодательство Индии отдельных положений, вошедших впоследствии в Пакет BEPS, началась синхронно с ростом интереса ОЭСР и «Группы двадцати» к этой проблеме. Так, Финансовый акт 2013 г., являющийся ключевым национальным документом в финансовой сфере, предполагал введение общего правила борьбы с избежанием налогообложения (*general anti-avoidance rule, GAAR*), что соответствует задачам Мероприятия 6 Плана BEPS, с 1 апреля 2015 г.⁹ Однако затем начало реализации этого положения было отложено на два года для синхронизации с другими действиями [Deloitte, 2017c].

В одобренном и опубликованном в мае 2016 г. Финансовом акте 2016 г. предусматриваются нормы в отношении борьбы с размыванием налогооблагаемой базы, которые налоговые власти страны решили принять по итогам обсуждений после принятия Плана BEPS ОЭСР. В частности, они затрагивают налогообложение операций с цифровыми услугами (Мероприятие 1), введение режима «патентного ящика» (Мероприятие 5), а также документацию и межстрановую отчетность по трансфертному ценообразованию (Мероприятие 13) [СВЕС, 2016]. Параллельно с интеграцией указанных рекомендаций в национальное законодательство проводится информирование заинтересованных сторон о проводимых изменениях, в результате чего осведомленность бизнеса о Проекте BEPS в Индии достаточно высока [Deloitte, 2017c].

Как отмечалось ранее, рекомендации ОЭСР в Индии зачастую реализуются на практике, однако не закреплены законодательно. Это относится в том числе к Мероприятиям 8–10. В будущем, однако, власти страны предполагают существенные изменения по вопросам трансфертного ценообразования, которые должны вступить

⁶ The BEPS effect: Is India ready? // Business Standard. 2015. Режим доступа: http://www.business-standard.com/article/opinion/the-beps-effect-is-india-ready-115101800760_1.html (дата обращения: 04.07.2017).

⁷ OECD BEPS Reports: An Indian Perspective // EY. 2016. Режим доступа: <http://www.ey.com/IN/en/Newsroom/News-releases/EY-oecd-beps-reports-an-indian-perspective> (дата обращения: 04.07.2017).

⁸ The BEPS effect: Is India Ready? // Business Standard. 2015. Режим доступа: http://www.business-standard.com/article/opinion/the-beps-effect-is-india-ready-115101800760_1.html (дата обращения: 04.07.2017).

⁹ Finance Act 2013 // Tax India. 2016. Режим доступа: http://www.taxindiaonline.com/RC2/union_budget/finance_act/finance_act_13/ (дата обращения: 04.07.2017).

в силу с 1 апреля 2018 г.¹⁰ Трансфертное ценообразование предусматривает, что налогоплательщики, являющиеся сторонами трансграничной транзакции, должны будут в определенных случаях провести так называемую вторичную корректировку. Вторичная корректировка нацелена на отражение реального распределения прибыли между налогоплательщиком и ассоциированным предприятием. Целью такой вторичной корректировки является устранение дисбаланса между счетами налогоплательщика и фактической прибылью. Чрезмерная прибыль (разница между рыночной ценой в транзакции между независимыми сторонами и фактической суммой прибыли) будет считаться авансом, сделанным налогоплательщиком его ассоциированному предприятию, если она не была репатрирована в Индию в течение предусмотренного времени. Проценты по чрезмерным доходам, рассматриваемым в качестве аванса, также подлежат уплате, пока не будет погашено обязательство по репатриации такой суммы. Хотя вторичная корректировка является всемирно признанной концепцией и соответствует требованиям Руководства по трансфертному ценообразованию ОЭСР, имплементация нормы может привести к определенным сложностям. Например, иностранное государство, в котором расположено ассоциированное предприятие, может иметь положения о валютном контроле, затрудняющие репатриацию чрезмерной прибыли в Индию.

Можно констатировать, что хотя по некоторым положениям плана BEPS, таким как гибридные инструменты (Мероприятие 2), контролируемые иностранные компании (Мероприятие 3), вычет процентных платежей (Мероприятие 4), статус постоянного представительства (Мероприятие 7), агрессивное налоговое планирование (Мероприятие 12), пока не было предпринято конкретных действий, в целом Индия стремится внедрять изменения в свое национальное законодательство, чтобы оно соответствовало рекомендациям ОЭСР, и возможные поправки обсуждаются. В частности, Индия согласна сотрудничать в вопросах обмена налоговой информацией, предоставляя компетентным налоговым органам других стран доступ к информации о своих налоговых резидентах (Мероприятие 13). Кроме того, некоторые положения, такие как «Общее правило борьбы с избежанием налогообложения» (GAAR) (Мероприятие 6), действовали в индийском законодательстве еще до адаптации положений Плана BEPS. Прогресс достигнут и по Мероприятиям 1, 5, 8–10. Единственным исключением является Мероприятие 14, рассматриваемое как нерелевантное с учетом наличия других эффективных механизмов разрешения споров и даже угрожающее суверенитету страны [PWC, 2016a].

Китай

Через несколько дней после публикации итогового Пакета BEPS Главным государственным налоговым управлением (ГГНУ, State Administration of Taxation) Китая была организована конференция по обсуждению позиции страны в отношении Проекта BEPS и конкретных шагов по интеграции мер в отношении размывания налоговой базы и перемещения прибыли в национальное законодательство.

Необходимо отметить, что к моменту завершения разработки Пакета BEPS в Китае уже применялось законодательство, соответствующее рекомендациям ОЭСР, по некоторым направлениям борьбы с размыванием налогооблагаемой базы, в том числе трансфертному образованию и контролируемым иностранным компаниям. Например, в соответствии с правилами о контролируемых иностранных компаниях, нераспреде-

¹⁰ India: India Budget Analysis 2017–18, Mondaq, 2017. Режим доступа: <http://www.mondaq.com/india/x/567978/withholding+tax/India+Budget+Analysis+201718> (дата обращения: 04.07.2017).

ленная прибыль контролируемой иностранной компании, находящейся в юрисдикции с низкой налоговой ставкой (менее 12,5%), может облагаться налогом, рассматриваясь как предполагаемое распределение прибыли между акционерами. Китайские налоговые органы опубликовали список стран («белый список»), которые они не считают юрисдикциями с низкими налоговыми ставками в рамках реализации данного закона¹¹. Пристальное внимание налоговой администрации к рассматриваемой проблеме в сочетании с успешной реализацией некоторых мер налогового регулирования до публикации Плана BEPS позволили Китаю интегрировать другие положения Плана в национальное законодательство в относительно сжатые сроки. В то же время ГГНУ изначально ставило целью создать стабильную и прозрачную налоговую среду, при этом обеспечив получение Китаем «справедливой доли прибыли» от реализации инициатив по борьбе с BEPS [Deloitte, 2017b]. Согласно позиции ГГНУ, существовавшие практики налоговых органов также соответствовали требованиям Мероприятия 6 и рекомендациям в рамках Мероприятия 7. В части трансфертного ценообразования были внесены соответствующие поправки в национальное законодательство (Циркуляр 2) с учетом страновой специфики, то есть с учетом рекомендаций ОЭСР, признанных подходящими для Китая [Ibid.]. По рекомендациям Мероприятия 13 также были внесены соответствующие поправки в национальное законодательство с учетом страновой специфики. 29 июня 2016 г. налоговые власти выпустили новое правило (Бюллетень налоговых властей № 42), заменившее положения Циркуляра 2, относящиеся к трансфертному ценообразованию в части раскрытия информации и документации. Предусмотрена трехуровневая документация, включающая мастер-файл, локальный файл и файл по особым вопросам. В частности, требуется, чтобы локальный файл содержал анализ количественных и качественных показателей цепи создания стоимости. Кроме того, материнская компания ТНК обязана представить отчет по странам вместе с ежегодной отчетностью по налогу на доход корпораций. Также Китай является одной из стран, подписавших Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами [Ibid.].

В результате реализация положений Плана BEPS в Китае основана, во-первых, на учете страновых реалий; во-вторых, на соблюдении баланса между борьбой с избежанием налогообложения и обеспечением интересов бизнеса, в первую очередь работающих за рубежом китайских компаний. Например, закон о налоге на доход корпораций (Мероприятие 4) включает правило тонкой капитализации, запрещающее отнесение к расходам процентов, связанных с займами между взаимосвязанными сторонами. В «налоговых гаванях» коэффициент соотношения заемных и собственных средств для предприятий в сфере финансов составляет 5:1, а для предприятий других отраслей 2:1. Однако если есть существенные доказательства того, что механизм финансирования соответствует принципу «вытянутой руки», эти проценты могут быть полностью вычтены из налогооблагаемой базы, даже если указанные коэффициенты были превышены¹². Работа по обзору существующих норм и интеграции положений Плана BEPS в национальное законодательство осуществляется не только в рамках существующей структуры налогового администрирования, но и специально созданным в рамках ГГНУ департаментом международного налогообложения. Важно отметить, что деятельность государственных органов по направлению борьбы с BEPS широко освещается публично [Ibid.].

¹¹ China. Corporate – Group Taxation, PWC, 2017. Режим доступа: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Group-taxation> (дата обращения: 04.07.2017).

¹² China. Corporate – Group Taxation // PWC. 2017. Режим доступа: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Group-taxation> (дата обращения: 04.07.2017).

Планируются действия в соответствии с рядом других рекомендаций Плана BEPS. В частности, осуществляется обзор существующих режимов на предмет соответствия требованиям Мероприятия 5, обсуждается внесение соответствующих Мероприятию 12 поправок в законодательство путем пересмотра закона об администрировании и сборе налогов [Deloitte, 2017g].

На данный момент по некоторым пунктам Плана BEPS китайские налоговые власти не предприняли никаких мер (Мероприятия 1 (цифровая экономика) и 2 (гибридные инструменты)). По некоторым Мероприятиям в китайском законодательстве уже имелись или были оперативно приняты соответствующие положения (Мероприятие 3 (контролируемые иностранные компании), 4 (вычет процентных платежей), 6 (злоупотребление договорными льготами), 7 (статус постоянного представительства), 8–10 (трансфертное ценообразование)). По остальным Мероприятиям, включая 5 (вредоносные налоговые практики), 12 (агрессивное налоговое планирование), 13 (документация по трансфертному ценообразованию) и 14 (разрешение споров) ожидается внесение изменений в действующее законодательство.

ЮАР

Власти ЮАР уделяют значительное внимание Проекту BEPS. Высшее руководство страны, представители ведущих политических партий и Государственной службы доходов (South African Revenue Service, SARS) регулярно заявляют об актуальности вопросов борьбы с BEPS для страны. На этом фоне в 2013 г. в стране был создан специальный комитет (Davis Tax Committee), задачами которого стали всесторонняя оценка и выработка рекомендаций по реформированию налоговой системы страны, в том числе с учетом предложенных ОЭСР мер в отношении борьбы с BEPS.

По итогам публикации материалов по отдельным Мероприятиям Плана BEPS Davis Tax Committee представляет государственным органам ЮАР рекомендации по реформированию и приведению в соответствие национального законодательства. При этом активно используется механизм публичных консультаций, целью которого является анализ позиций всех заинтересованных сторон, прежде всего делового сообщества [Davis Tax Committee, 2015].

Как и в случае большинства других рассматриваемых стран, реализация положений Плана BEPS, согласно позиции властей ЮАР, должна быть сбалансированной. Подтверждая эту точку зрения, эксперты Davis Tax Committee отметили, что «если ЮАР хочет сохранить конкурентоспособность в глобализированной экономике, она должна придерживаться сбалансированной налоговой политики, обеспечивающей приток прямых иностранных инвестиций. Нельзя спешить с реализацией Плана BEPS, учитывая, что другие страны могут занять выжидательную позицию, делая законодательные послабления для инвесторов и сохраняя конкурентоспособность»¹³.

В законодательстве ЮАР уже существуют нормы, затрагивающие отдельные аспекты борьбы с BEPS. Они касаются, прежде всего, контролируемых иностранных компаний, трансфертного ценообразования и раскрытия соответствующей информации, использования гибридных механизмов, правил валютного контроля при осуществлении определенных видов платежей. При этом представители Davis Tax Committee полагают, что Государственная служба доходов должна продолжать работу по учету рекомендаций ОЭСР в национальном законодательстве. Конкретные пред-

¹³ South Africa launches consultation on BEPS response // Baker Tilly International. 2015. Режим доступа: <http://www.bakertillyinternational.com/web/insights/international-tax-insight-august-2015/south-africa-launches-consultation-on-beps-response.aspx> (дата обращения: 04.07.2017).

ложения Комитета в этой связи были представлены в виде доклада в конце 2016 г.¹⁴, дополнив ранее подготовленные рекомендации по семи мероприятиям Плана BEPS [Davis Tax Committee, 2015].

Началась работа в соответствии с рекомендациями Davis Tax Committee. В апреле 2016 г. Государственная служба доходов опубликовала проект постановления о введении обязательной межстрановой отчетности для транснациональных компаний в рамках реализации Мероприятия 13 Плана BEPS [South African Revenue Service, 2016b]. При этом, вероятно, для минимизации возможных негативных последствий новых требований, Государственная служба доходов отказалась от первоначальных намерений ввести более жесткие требования к отчетности, чем предусмотрено стандартом ОЭСР [Deloitte, 2017f]. В июле 2016 г. был обнародован проект новых требований к ведению документации по трансфертному образованию [South African Revenue Service, 2016a].

В рамках обзора нового бюджета ЮАР 22 февраля 2017 г. министр финансов страны обозначил позицию по Плану BEPS¹⁵. В рамках Мероприятия 1 иностранные компании, поставляющие цифровые услуги в Южную Африку, уже на данный момент обязаны регистрироваться для удержания НДС. В настоящее время проходит дополнительный анализ законодательства. ЮАР является членом Целевой группы по цифровой экономике, которая исследует вопросы прямого налогообложения. В части гибридных инструментов южноафриканская правовая система предусматривает меры по ограничению двойных вычетов процентных платежей из налогооблагаемой базы, исключения доходов в случае, когда не было соответствующего вычета, и наоборот. Дополнительные инициативы могут быть рассмотрены позднее. Южноафриканские правила по контролируемым иностранным компаниям были признаны на международном уровне и рекомендованы ОЭСР в качестве одного из трех лучших вариантов для имплементации в других странах. Южноафриканское правительство предпринимает попытки ограничить чрезмерное долговое финансирование, размывающее налогооблагаемую базу, и собирается пересмотреть существующее ограничение в свете рекомендаций ОЭСР по Мероприятию 4. ЮАР участвует в Целевой группе по вредоносным налоговым практикам¹⁶ и недавно закончила пересмотр собственных льготных налоговых режимов, стремясь привести их в соответствие с режимами стран – членов ОЭСР. Однако в то же время существует обеспокоенность, что налоговый режим «головных компаний», применяемый в ЮАР, может способствовать осуществлению вредоносных налоговых практик [Deloitte, 2017f]. В отношении Мероприятия 6 используется «тест основной цели», который в значительной степени соответствует национальным мерам по борьбе со злоупотреблением договорными льготами. В соответствии с этой методикой льготы считаются незаконными, если можно обоснованно предполагать, что их получение было одной из главных целей при заключении соглашения или осуществлении транзакции.

По Мероприятию 7 конкретных действий не предпринято, однако в рамках будущих переговоров по налоговым соглашениям ЮАР будет учитывать рекомендации, касающиеся фрагментации бизнеса и избежания статуса постоянного представительства.

¹⁴ What's new // Davis Tax Committee. 2017. Режим доступа: <http://www.taxcom.org.za/index.html> (дата обращения: 04.07.2017).

¹⁵ South Africa sets forth position on OECD BEPS Action Plan // EY. 2017. Режим доступа: <http://ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--south-africa-sets-forth-position-on-oecd-beps-action-plan> (дата обращения: 04.07.2017).

¹⁶ South Africa Publishes 2017 Budget Review, Includes Position on BEPS Action Items // Thomson Reuters. 2017. Режим доступа: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/southafrica-publishes-2017-budget-review-includes-position-on-beps-action-plan> (дата обращения: 04.07.2017).

ства посредством освобождения от налогов определенных видов деятельности. Целью станет предотвращение искусственного избежания компаниями статуса постоянного представительства путем разделения крупных бизнес-процессов на несколько маленьких операций. Кроме того, Южноафриканская служба доходов обновляет нормы по трансфертному ценообразованию в соответствии с Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию, основываясь на принципе «вытянутой руки» и согласованного подхода к обеспечению надлежащего ценообразования нематериальных активов, которые трудно оценить. Закон о налоговом администрировании¹⁷ содержит правила по раскрытию агрессивных налоговых практик, которые использовались как эталон в итоговом докладе ОЭСР по Мероприятию 12 Плана BEPS. Также Закон о налоговом администрировании является правовой основой для межстрановой отчетности и включает термин «международный налоговый стандарт», относящийся к такой отчетности. Положения были оглашены в декабре 2016 г. Первые отчеты должны быть предоставлены в Государственную службу доходов 31 декабря 2017 г. (за финансовый год, начинающийся 1 января 2016 г. или позднее)¹⁸. Относительно Мероприятия 14 министр финансов ЮАР подчеркнул, что Южная Африка, как и многие другие развивающиеся страны, являющиеся членами «двадцатки» или ОЭСР, не брала обязательство становиться стороной обязательного арбитража по налоговым спорам. Тем не менее модельное налоговое соглашение будет обновлено с целью инкорпорирования соответствующих минимальных требований.

Несмотря на очевидный прогресс в интеграции положений Плана BEPS в национальное законодательство ЮАР, серьезной проблемой остается обеспокоенность бизнеса, прежде всего международных корпораций, работающих в стране, в отношении неоправданного ужесточения налоговых требований, а также сложностей и противоречий существующих и предлагаемых Государственной службой доходов норм, затрудняющих их исполнение. При этом органы власти ЮАР пока не предали гласности планы по решению данной проблемы.

Важно отметить, что по многим пунктам Плана BEPS еще до его принятия в ЮАР существовали национальные законодательные нормы, в частности, по гибридным инструментам, вычету процентных платежей, трансфертному ценообразованию, злоупотреблению договорными льготами. Некоторые из существующих норм признаются ОЭСР образцовыми практиками, например, правила по контролируемым иностранным компаниям. Однако некоторые существующие на данный момент меры являются слишком сложными и неясными и нуждаются в дальнейшей доработке, либо не в полной мере охватывают все рекомендации ОЭСР по определенным Мероприятиям. Кроме того, меры по вредоносным налоговым практикам рассматриваются ОЭСР как потенциально способствующие размыванию налогооблагаемой базы.

Индонезия

Важным стимулом для активизации участия Индонезии в выработке мер в отношении BEPS, их реализации и мониторинге имплементации стало проведение в ноябре 2015 г. первой технической встречи по BEPS в Азиатско-Тихоокеанском регионе.

¹⁷ South African Government (2011) Tax Administration Act 28 of 2011. Режим доступа: <http://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 04.07.2017).

¹⁸ South Africa sets forth position on OECD BEPS Action Plan // EY. 2017. Режим доступа: <http://ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--south-africa-sets-forth-position-on-oecd-beps-action-plan> (дата обращения: 04.07.2017).

В ней приняли участие представители 17 государств и ряда международных организаций. В качестве организатора встречи выступило Министерство финансов Индонезии. Заместитель главы ведомства подтвердил поддержку Индонезией Проекта BEPS как важного пункта повестки дня «Группы двадцати» и призвал к укреплению сотрудничества развитых и развивающихся государств в борьбе с размыванием налогооблагаемой базы¹⁹.

При этом еще до согласования Пакета BEPS ряд положений законодательства Индонезии учитывал рассматриваемую проблему. В частности, были приняты нормы для контролируемых иностранных компаний, требования по раскрытию сделок с «налоговыми убежищами», утверждены правила раскрытия информации в сфере трансфертного ценообразования и процедуры стимулирования налоговых органов к обмену информацией с иностранными коллегами, созданы механизмы борьбы со злоупотреблениями налоговыми соглашениями. В то же время к настоящему моменту ни одно из изменений налогового законодательства Индонезии официально не связывалось властями с реализацией рекомендаций Плана BEPS. Исключением стали меры в отношении положений Мероприятия 13. Министерство финансов Индонезии представило меры по трехуровневой документации для налогоплательщиков. Они соответствуют рекомендациям ОЭСР и предполагают дополнительные требования по информации, включаемой в «мастер-файл» и «локальный файл». В частности, документы должны быть подготовлены на индонезийском языке бахаса и доступны в течение четырех месяцев после окончания налогового года. Также были установлены пороговые значения для определения требований к документации и для включения местных связанных сторон в сферу действия правил по трансфертному ценообразованию: индонезийские налогоплательщики должны предоставлять «локальный файл» и «мастер-файл», если осуществляют сделки со связанными сторонами и имеют годовую валовую прибыль выше 50 млрд рупий, либо сумма таких сделок выше 20 млрд рупий, либо связанные стороны расположены в юрисдикциях, где ставка налога на прибыль корпораций ниже уровня Индонезии, составляющего 25% [Deloitte, 2017d].

Были введены правила по межстрановой отчетности, соответствующие рекомендациям ОЭСР, с некоторыми дополнительными деталями. Отчеты должны быть доступны в течение 12 месяцев с момента окончания финансового года. Ожидается выпуск подробного руководства по процедуре оформления указанной документации. Индонезия подписала Многостороннее соглашение компетентных органов об обмене межстрановыми отчетами.

Несмотря на это, перспективы дальнейшей реализации Индонезией положений Плана BEPS достаточно благоприятны. Главный налоговый орган страны, генеральный директорат по налогам Министерства финансов, полностью поддерживает борьбу с BEPS. Особое внимание уделяется обмену информацией с зарубежными профильными органами. С 1 мая 2015 г. для Индонезии вступила в силу Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, что создало для налоговых органов страны дополнительные возможности такого взаимодействия²⁰. Существует информация о возможности принятия Индонезией общего правила борьбы с избежанием

¹⁹ OECD holds a Regional Consultation on BEPS for Asia-Pacific in Indonesia // OECD. 2015. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-holds-first-asia-pacific-technical-meeting-on-beps-in-indonesia.htm> (дата обращения: 04.07.2017).

²⁰ Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters // OECD. 2017.

Status – 29 June 2017. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (дата обращения: 04.07.2017).

налогообложения. Кроме того, генеральный директорат по налогам Министерства финансов проводит работу, направленную на повышение осведомленности представителей бизнеса о проблеме BEPS и предлагаемых для ее решения мерах [Deloitte, 2017d]. Несмотря на отсутствие четко сформулированных норм, налоговая практика в ряде случаев соответствует принципам Проекта BEPS. Так, 9 июня 2016 г. Министерство финансов Индонезии объявило о формировании специальной группы, которая сфокусируется на налогообложении деятельности, связанной с интернет-бизнесом. Кроме того, ранее было инициировано расследование в отношении четырех компаний, осуществляющих деятельность через Интернет, по поводу неуплаты налогов, включая НДС. Были найдены доказательства, что компании не зарегистрировали свой местный бизнес в качестве постоянного представительства в Индонезии. Хотя компании заявили, что доход был получен их штаб-квартирой в Сингапуре, их действия были признаны неправомерными. Налоговые органы выразили намерение и в будущем осуществлять налогообложение доходов от онлайн-рекламы²¹.

Таким образом, по некоторым пунктам плана BEPS в законодательстве Индонезии уже существуют релевантные положения (Мероприятие 3 – контролируемые иностранные компании, Мероприятие 6 – злоупотребление договорными льготами). По Мероприятию 4 (вычет процентных платежей) положения национального законодательства находятся в некотором противоречии с рекомендациями ОЭСР, соответствуя их общей логике, но имея технические различия. Новое законодательство, вступившее в силу с января 2016 г., не в полной мере соответствует рекомендациям ОЭСР, поскольку основано на принципах, отличных от рекомендованного ОЭСР «фиксированного соотношения для группы» [Deloitte, 2017d]. По Мероприятиям 8–10 соответствие рекомендациям ОЭСР частичное. В части Мероприятия 13 Плана BEPS 30 декабря 2016 г. в законодательство были внесены дополнения, касающиеся документации по трансфертному ценообразованию и межстрановой отчетности. Над имплементацией некоторых пунктов на данный момент ведется работа. Однако по некоторым положениям плана BEPS информация о конкретных действиях до сих пор отсутствует (Мероприятия 1, 2, 5, 7, 12 и 14).

Россия

Несмотря на то что Россия не является членом ОЭСР и не имеет статуса ключевого партнера организации, участие страны в работе «Группы двадцати», в особенности исполнение функций председателя в 2013 г., способствовало значительному вниманию и прогрессу России в реализации положений Плана BEPS на национальном уровне, а также активному вовлечению в процессы проработки соответствующих вопросов в рамках ОЭСР.

Россия на официальном уровне участвует в работе Комитета ОЭСР по бюджетно-финансовым вопросам, в частности одного из его рабочих органов – Форума по налоговому администрированию²². Представители российского бизнеса наравне с представителями стран ОЭСР, а также рассмотренных стран – ключевых партнеров данной организации участвуют²³ в публичном обсуждении проектов документов по BEPS, ко-

²¹ Indonesia, Overview. Pricewaterhouse Coopers, 2017. Режим доступа: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Indonesia-Overview> (дата обращения: 04.07.2017).

²² Forum on Tax Administration. OECD, 2017. Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/> (дата обращения: 04.07.2017).

²³ Previous Requests for Input, OECD, 2017. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/previous-requests-for-input.htm> (дата обращения: 04.07.2017).

торые затрагивают их интересы, например, по контролируемым иностранным компаниям [OECD, 2015a] или статусу постоянного представительства [OECD, 2015b].

Таким образом, Россия на национальном уровне активно использует передовые общемировые подходы к налоговой политике. Результатом этого стало принятие в 2014 г. пакета новых законодательных инициатив, направленных в том числе на решение проблемы размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли.

В результате в настоящее время в российском законодательстве о борьбе с избежанием налогообложения отражен ряд рекомендаций Плана BEPS, в том числе правила «тонкой» капитализации, ограничивающие вычет налоговых выплат по процентным платежам, а также правила трансфертного ценообразования и контроля за ним. В рамках комплекса мероприятий по «деофшоризации» российской экономики принято законодательство о контролируемых иностранных компаниях, внедрена концепция «бенефициарного собственника», согласованы меры по предотвращению искусственного уклонения от статуса постоянного представительства и ряд других мер, косвенно относящихся к Плану BEPS.

Планы развития налогового законодательства на ближайшую перспективу (до 2018 г.) также составлены с учетом необходимости реализации положений Плана BEPS. Ведется работа по обеспечению автоматического обмена финансовой информацией в целях налогообложения с иностранными юрисдикциями, совершенствованию норм косвенного налогообложения в сфере электронной коммерции, трансфертного ценообразования²⁴, налогообложения корпоративных заимствований, контролируемых иностранных компаний. Также предпринимаются шаги по укреплению международного сотрудничества²⁵ и развитию механизмов контроля²⁶ по направлениям, предусмотренным Планом BEPS.

Таким образом, приоритетность «деофшоризации» российской экономики для налоговых органов способствовала интеграции в национальное законодательство значительной части мер, предусмотренных в рамках Проекта BEPS. Растет осведомленность заинтересованных сторон о предлагаемых ОЭСР и реализуемых на национальном уровне законодательных изменениях. Кроме того, российские судебные органы все чаще в процессе своей деятельности обращаются к положениям Плана BEPS, то есть активизируется практическое использование новых норм²⁷. Лишь по небольшому количеству рекомендаций Плана BEPS никаких законодательных изменений пока не предпринято (Мероприятие 2 (гибридные инструменты) и Мероприятие 14 (разрешение споров)). По некоторым пунктам положения в настоящее время находятся в стадии разработки (Мероприятия 8–10 (трансфертное ценообразование), Мероприятие 13 (документация по трансфертному ценообразованию)). По остальным рекомендациям в российском законодательстве уже содержались соответствующие положения или были в короткий срок внесены изменения в соответствии с Планом BEPS (Мероприятие 1 (цифровая экономика), Мероприятие 3 (контролируемые иностранные компании), Мероприятие 4 (вычет процентных платежей), Мероприятие 6 (злоупотребление

²⁴ Трансфертное ценообразование // ФНС России. 2017. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/ (дата обращения: 04.07.2017).

²⁵ ФНС России приняла участие во встрече рабочей группы по обмену информацией и Конференции компетентных лиц Глобального форума ОЭСР // ФНС России. 2016. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/6107527/ (дата обращения: 04.07.2017).

²⁶ Более 30 стран воспользовались опытом ФНС в электронном контроле // ФНС России. 2015. Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn77/news/smi/5638767/> (дата обращения: 04.07.2017).

²⁷ Стратегия осуждения // Российская газета. 2015. Режим доступа: <https://rg.ru/2015/12/08/sydi.html> (дата обращения: 04.07.2017).

договорными льготами), Мероприятие 7 (статус постоянного представительства)). По Мероприятию 12 (агрессивное налоговое планирование) можно ожидать реализации дополнительных инициатив. Рекомендации в рамках Мероприятия 5 (вредоносные налоговые практики) рассматриваются как нерелевантные для РФ.

Более подробно данные мониторинга исполнения Россией положений Плана BEPS приведены в табл. 2.

Таблица 2. Исполнение Россией положений Плана BEPS

Мероприятие	Статус реализации	Сроки реализации
1	3 июля 2016 г. в Российской Федерации был опубликован ФЗ № 244-ФЗ ¹ (вступил в силу 1 января 2017 г.), устанавливающий новые правила налогообложения НДС электронных услуг, оказываемых иностранными организациями через Интернет ² . Законом предусматривается обязанность иностранных компаний, не являющихся резидентами РФ, уплачивать НДС за услуги, оказываемые физическим лицам в электронной форме. Для этого предусматривается специальный порядок регистрации иностранных корпораций в российских налоговых органах. Место реализации электронных услуг, в соответствии с новым законом, будет определяться в соответствии с местом нахождения покупателя. Если электронные услуги были оказаны иностранным поставщиком российскому покупателю, то НДС будет подлежать уплате в бюджет России одним из двух способов. Если услуги были оказаны российскому юридическому лицу либо через российского агента, то это юридическое лицо или агент должны удержать НДС и перечислить эту сумму в бюджет. Если услуги были оказаны иностранным поставщиком российскому физическому лицу напрямую либо через иностранного агента, то НДС будет подлежать уплате в бюджет этим поставщиком или агентом. В таком случае иностранные организации должны быть зарегистрированы в России для целей НДС. К электронным услугам, которые затрагивает данный закон, относятся: оказание рекламных услуг в сети Интернет, трансляция теле- и радиоканалов, услуги хостинга, предоставление доменных имен, предоставление торговых площадок, предоставление прав на использование информации в электронном виде (музыкальных произведений, электронных книг и публикаций, аудиофайлов и графических файлов), предоставление прав на использование программ для электронных и вычислительных машин, баз данных (доступ к онлайн-играм, загрузка игр на компьютеры и телефоны) [PWC, 2016d]	С 1 января 2017 г.
2	Нет информации о планируемых действиях	Не установлены
3	Принято и последовательно совершенствуется законодательство о контролируемых иностранных компаниях ³ . В соответствии с Российским налоговым законодательством контролируемая иностранная компания – это иностранная организация или структура, действующая без образования юридического лица, которая не признается резидентом России и контролируется организациями или физическими лицами, являющимися резидентами Российской Федерации. С 2016 г. [PWC, 2016b] физическое или юридическое лицо признается контролирующим, если доля его участия в организации составляет более 25%. В российском налоговом законодательстве предусматривается ряд льгот при ликвидации иностранных контролируемых компаний. Федеральным законом № 32-ФЗ от 15 февраля 2016 г. в Налоговый кодекс Российской Федерации были внесены поправки, изменяющие положения законодательства о контролируемых иностранных компаниях ⁴ . В соответствии с законом срок льготной ликвидации таких компаний был продлен до 1 января 2018 г. [Ibid.]. При ликвидации контролируемой иностранной компании в обозначенные сроки налогоплательщик освобождается от обязанностей, связанных с контролем над ними. Имущество, полученное от ликвидируемой компании, освобождается от налогообложения. Кроме того, вводятся определенные льготы по продаже ценных бумаг, принадлежащих такой компании. Утвержден и позднее актуализирован перечень государств и территорий, не обеспечивающих обмен с РФ налоговой информацией ⁵	2015–2017 гг. Реализация продолжается. Четкие сроки полной реализации не установлены, но в значительной степени рекомендации можно считать выполненными

Мероприятие	Статус реализации	Сроки реализации
4	Принято соответствующее законодательство, в том числе правила «тонкой» (недостаточной) капитализации ⁶ . Правила вступили в силу 1 января 2017 г. До 31 декабря 2019 г. продлено действие заморозки курсов валют для целей тонкой капитализации [PWC, 2016c]. Эта мера была принята с целью предотвращения влияния роста курса иностранных валют к рублю в рамках тонкой капитализации по старым займам, если сроки исполнения долговых обязательств не изменяются в течение всего периода действия данных положений. Таким образом, для расчета величины задолженности используется курс на 1 июля 2014 г. Данные правила сокращают число случаев переквалификации процентных расходов в дивиденды, которые не будут вычитаться при подсчете налога на прибыль. Дополнительных действий не ожидается	Выполнено
5	Считается нерелевантным, поскольку РФ не является членом ОЭСР и не имеет статуса ключевого партнера	Нерелевантно
6	Практика включения в налоговые соглашения статей, ограничивающих получение выгод (льгот) налогового соглашения, ограничена. Рекомендации выполнены также за счет введения концепции «бенефициарного владельца», случаи использования которой налоговыми органами расширяются. В России на юридические лица наложена обязанность по установлению их бенефициарных собственников и раскрытию информации государственным органам, в соответствии с Письмом Минфина РФ от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения» ⁷ . За неисполнение данных требований предусмотрен штраф до 500 тыс. руб. Ожидается, что в будущем финансовые институты смогут отказывать таким компаниям в открытии счета либо приостанавливать их операции по уже открытым счетам	Выполнено
7	Соответствующее рекомендациям ОЭСР законодательство принято. Положения касательно статуса постоянного представительства определены в ст. 306–309 Налогового кодекса РФ ⁸ . Дальнейших действий не ожидается	Выполнено
8–10	Новые руководства по трансфертному ценообразованию разрабатываются налоговыми органами, в том числе с учетом рекомендаций ОЭСР. Министерство финансов 6 марта 2017 г. опубликовало доработанный проект закона по трансфертному ценообразованию ⁹ , дополняющего первую часть Налогового кодекса РФ отдельными положениями, связанными с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний	Не установлены
12	Подписана и вступила в силу Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, исполнение которой обеспечит раскрытие информации об агрессивном налоговом планировании ¹⁰ . Подписано Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах ¹¹ . Однако действующее российское законодательство пока не содержит определения агрессивного налогового планирования, что, согласно некоторым мнениям, приводит к злоупотреблениям налоговых властей, которые признают налоговые выгоды, получаемые компаниями от транзакций с иностранными контрагентами, необоснованными. В частности, за 2016 г. было проведено 24,9 тыс. выездных проверок организаций и предпринимателей, и в 99,2% случаев были выявлены нарушения. В результате было доначислено 252 млрд руб. налогов и 97 млрд руб. санкций и пени ¹²	Начало обмена соответствующей информацией запланировано на 2018 г.
13	26 января 2017 г. ФНС России подписала многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене межстрановыми отчетами. В настоящее время рассматривается законопроект, направленный на создание в российском законодательстве правового поля, предоставляющего финансовым институтам возможность выполнения требований ОЭСР. Министерство финансов 6 марта 2017 г. опубликовало доработанный проект закона по трансфертному ценообразованию, дополняющего первую часть Налогового кодекса РФ отдельными положениями, связанными с реализацией международного автоматического обмена документацией по международным группам компаний ¹³	Предоставление отчетности и начало обмена на межстрановой информацией в рамках данного Мероприятия намечено на 2018 г.
14	Нет информации о планируемых действиях	Не установлены

¹ Федеральный закон от 3 июля 2016 г. N 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2016. Режим доступа: <https://rg.ru/2016/07/06/izmeneniya-kodeks-dok.html> (дата обращения: 04.07.2017).

² На сайте ФНС России можно обсудить вопросы о налогообложении НДС электронных услуг // ФНС России. 2016. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6103267/ (дата обращения: 04.07.2017).

³ Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ. Режим доступа: <http://kremlin.ru/acts/bank/40523> (дата обращения: 04.07.2017).

⁴ Федеральный закон от 8 марта 2015 г. № 32-ФЗ. Режим доступа: <http://kremlin.ru/acts/bank/39499> (дата обращения: 04.07.2017).

⁵ ФНС России утвердила перечень государств и территорий, не обеспечивающих обмен налоговой информацией // ФНС. 2016. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6040699/ (дата обращения: 04.07.2017).

⁶ Федеральный закон от 8 марта 2015 г. № 32-ФЗ. Режим доступа: <http://kremlin.ru/acts/bank/39499> (дата обращения: 04.07.2017).

⁷ Письмо Минфина России от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения». Режим доступа: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=21474 (дата обращения: 04.07.2017).

⁸ Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ. Режим доступа: <http://kremlin.ru/acts/bank/39080> (дата обращения: 04.07.2017).

⁹ Новая версия законопроекта о внедрении в России требований по подготовке документации по международным группам компаний вынесена на публичное обсуждение // ЕУ. 2017. Режим доступа: www.eu.com/ru/ru/services/tax/eu-tax-messenger-9march-2017 (дата обращения: 04.07.2017).

¹⁰ Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters status // OECD. 2017. Режим доступа: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (дата обращения: 04.07.2017).

¹¹ Российская Федерация подписала многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией // ФНС России. 2016. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6067818/ (дата обращения: 04.07.2017).

¹² Опасная налоговая оптимизация // РАПСИ. 2017. Режим доступа: http://rapsinews.ru/incident_publication/20170228/277891983.html (дата обращения: 04.07.2017).

¹³ Новая версия законопроекта о внедрении в России требований по подготовке документации по международным группам компаний вынесена на публичное обсуждение // ЕУ. 2017. Режим доступа: www.eu.com/ru/ru/services/tax/eu-tax-messenger-9march-2017 (дата обращения: 04.07.2017).

Источник: составлено автором на основе [Deloitte, 2017e].

Отражение положений Плана BEPS в законодательстве стран БРИКС и Индонезии: сравнительные выводы

Анализ показывает, что институциональный подход к реализации положений Плана BEPS в рассмотренных странах отличается. В Китае был создан специальный департамент для интеграции положения Плана BEPS в национальное законодательство. Власти страны уделяют значительное внимание учету национальных интересов в целом и интересов отечественных компаний при реализации мер в отношении BEPS. В то же время такой подход снижает полноту реализации рекомендаций ОЭСР. Индия, как и Китай, успешно стремится к учету национальных интересов и интересов бизнеса при реализации положений Плана BEPS. Отдельно необходимо подчеркнуть стремление властей страны к обеспечению времени для адаптации к законодательным нововведениям и синхронизации между действиями в рамках выполнения рекомендаций ОЭСР. В связи с этим, в частности, было отложено введение общего правила борьбы с избежанием налогообложения. Индонезия пока не добилась ощутимого прогресса в реализации рассматриваемых положений по всем направлениям на национальном уровне, однако были созданы условия для их успешной интеграции в законодательство в бу-

душем. Одновременно некоторые из вводимых индонезийским правительством норм, соответствуя общей логике рекомендаций ОЭСР, противоречат им по техническим аспектам, например, в отношении Мероприятия 4. В Бразилии реализация мер осложняется политическим кризисом и низким уровнем осведомленности о проблеме BEPS корпоративного сектора. Для ЮАР, несмотря на прогресс по ряду направлений, в том числе благодаря созданию специального консультативного органа по вопросам реализации Плана BEPS, проблемой остается сложность, размытость и противоречивость положений существующего налогового законодательства.

Среди всех рассмотренных стран Россия к настоящему времени в наиболее полной мере реализовала положения Плана BEPS. Оценки уровня реализации рекомендаций в рамках отдельных мероприятий по странам представлены в табл. 3.

Таблица 3. Оценки реализации положений Плана BEPS странами БРИКС и Индонезией

Мероприятие	Бразилия	Индия	Китай	ЮАР	Индонезия	Россия
1	-1	+1	-1	+1	-	+1
2	-1	-1	-1	0	-1	-1
3	+1	-1	0	0	+1	+1
4	+1	-1	0	0	0	+1
5	+1	+1	+1	0	-1	Н. д.
6	-1	+1	+1	+1	+1	+1
7	-1	-1	+1	-1	-1	+1
8-10	0	0	+1	0	0	0
12	-1	-1	0	+1	-1	0
13	0	0	+1	+1	+1	0
14	+1	-1	0	0	-1	-1
Среднее	-0,09	-0,27	+0,27	+0,27	-0,27	+0,30

Источник: составлено автором.

Дальнейшее развитие национального законодательства России для решения проблемы BEPS представляется необходимым в силу подтвержденного ОЭСР значительно негативного влияния этого явления на налоговую базу. В то же время полезно учесть в процессе реализации Плана опыт государств, сопоставимых с Россией с точки зрения статуса при взаимодействии с ОЭСР и участия в «Группе двадцати». Среди наилучших практик можно отметить создание специальных органов для интеграции положений Плана BEPS в национальное законодательство по примеру Китая и ЮАР. Эффективным подходом является синхронизация реализации отдельных положений Плана BEPS во времени по примеру Индии. Также важно, что реализация Плана BEPS в сжатые сроки может стать источником дополнительной неопределенности для работающих на российском рынке компаний, а также предоставить иностранным юрисдикциям временные конкурентные преимущества. В этой связи важно учесть, с одной стороны, стремление рассмотренных стран к решению проблемы размывания налоговой базы, а с другой – их опыт реализации Плана BEPS с учетом национальной специфики и интересов бизнеса. Положения Плана BEPS достаточно гибки и позволяют странам найти оптимальный баланс для достижения обеих целей. Наконец, может быть полезен

опыт зарубежных налоговых органов в информировании заинтересованных сторон о планируемых изменениях.

Несмотря на политические разногласия между Россией и рядом зарубежных стран, она активно продвигается в направлении международного сотрудничества по реализации Плана BEPS. В частности, наша страна присоединилась к Многосторонней конвенции по противодействию BEPS. Однако, как уже подчеркивалось, Мероприятия Плана BEPS отличаются по степени согласованности и, соответственно, формализованности предполагаемых действий. Поскольку речь в случае рассматриваемых 13 Мероприятий идет в первую очередь о внесении изменений в национальное налоговое законодательство, каждая из рассмотренных стран действует в выбранном для себя темпе и с учетом собственной экономической, политической и правовой среды. В связи с этим перенять опыт других стран не всегда возможно, а отдельные рекомендации могут считаться неприемлемыми национальными властями. Тот факт, что Россия взяла на себя обязательства по реализации мер в отношении BEPS, уже показателен и свидетельствует о ее стремлении соответствовать высочайшим стандартам в области международного налогообложения и сотрудничества по данным вопросам. Необходимо прилагать дальнейшие усилия по реализации этих мер, делая акцент не только на совершенствовании национального законодательства, но и на взаимодействии с другими странами, учитывая, что размывание налогооблагаемой базы является международным процессом, поэтому проблема требует взаимных усилий для решения.

Литература

Милоголов Н.С. (2016) Налоговая политика России в контексте участия в проекте BEPS ОЭСР/G20: проблемы и перспективы // Финансы и кредит. № 15. С. 34–44.

Шелепов А.В. (2016) Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика. Т. 11. № 4. С. 36–59. DOI: 10.17323/1996-7845-2016-07-36.

CBEC (Central Board of Excise and Customs of India) (2016) Finance Act 2016. Режим доступа: <http://www.cbec.gov.in/resources//htdocs-cbec/fin-act2016.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Davis Tax Committee (2015) Davis Tax Committee Interim Report. Режим доступа: http://www.taxcom.org.za/docs/New_Folder/9%20DTC%20Interim%20BEPS%20Report%20%20Summary%20of%20Recommendations%20on%20OECD%20Sept%202014%20deliverables.pdf (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte (2015a) Brazil Tax Alert, 27 July, 2015. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-brazil-27-july-2015.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte (2015b) United States Tax Alert, 6 October, 2015. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-unitedstates-6-october-2015.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

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> (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte (2017b) BEPS Actions Implementation by Country. China. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-china.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte (2017c) BEPS Actions Implementation by Country. India. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-india.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte (2017d) BEPS Actions Implementation by Country. Indonesia. Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-indonesia.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte(2017e) BEPS Actions Implementation by Country. Russia. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-russia.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte (2017f) BEPS Actions Implementation by Country. South Africa. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-south-africa.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Deloitte (2017g) International Tax. China Highlights 2017. Режим доступа: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-chinahighlights-2017.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

DLA Piper (2015) Putting the Final BEPS Reports into Perspective: from Recommendations to Implementation. Режим доступа: <https://www.dlapiper.com/en/uk/insights/publications/2015/10/putting-the-final-beps-reports-into-perspective/> (дата обращения: 04.07.2017).

OECD (2015a) Comments Received on Public Discussion draft BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-3-strengthening-cfc-rules-part1.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

OECD (2015b) Comments Received on Revised Discussion draft BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

OECD (2015c) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement. 2015 Final Reports. Режим доступа: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

PWC (2016a) BEPS. Global and Indian Perspective. Режим доступа: <https://www.pwc.com/au/tax/taxtalk/assets/alerts/beps-global-and-indian-perspective-feb16.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

PWC (2016b) Деофшоризация: «финишная прямая». Режим доступа: <http://www.pwc.ru/ru/events/2016/deoff2016/presentation.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

PWC (2016c) Как работают правила недостаточной капитализации с 2017 г.? Режим доступа: <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2016-67-rus.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

PWC (2016d) Новый порядок налогообложения НДС электронных услуг. Режим доступа: <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2016-32-rus.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

South African Revenue Service (2016a) Draft Notice in Terms of Section 29 of the Tax Administration Act, 2011, requiring the persons specified in the Schedule to keep and retain the records, books of account or documents prescribed in the Schedule. Режим доступа: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Drafts/LAPD-LPrep-Draft-2016-49%20-%20Draft%20Notice%20in%20terms%20of%20section%2029%20of%20Tax%20Administration%20Act%20Second%20Round.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

South African Revenue Service (2016b) Draft Regulations for Purposes of Paragraph (b) of the Definition of “International Tax Standard” in Section 1 of the Tax Administration Act, 2011. Режим доступа: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Drafts/LAPD-LPrep-Draft-2016-29%20-%20Draft%20Regulations%20specifying%20CbC%20reporting%20standard%20for%20multinational%20enterprises.pdf> (дата обращения: 04.07.2017).

Indonesia and the BRICS: Implementing the BEPS Action Plan

A. Shelepov

Andrey Shelepov – Researcher, Centre for International Institutions Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration; 11 Prechistenskaya naberezhnaya, 119034 Moscow, Russian Federation; E-mail: shelepov-av@ranepa.ru

Abstract

Tax base erosion and profit shifting (BEPS) is a global problem. Finding solutions is a challenge for most countries. The global economic crisis led to a new environment and requirements for doing business. These requirements have been developed by two key international institutions: the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and the Group of 20 (G20). This approach has engaged the developed and developing countries that are members of these institutions, as well as a significant number of partner countries. As a result, the number of countries that have confirmed their commitment to the BEPS Action Plan exceeds 100.

This article assesses the level of implementation of the BEPS Plan in Indonesia and in the BRICS countries of Brazil, Russia, India, China and South Africa. The author monitored their activities for 13 of the 15 actions (excluding Actions 11 and 15). He has also identified several best practices that can be used by Russia.

Monitoring considered implemented and planned actions, primarily amendments to and new norms in relevant national legislation, as well as the expected implementation time for all BEPS actions. In addition, the author assessed institutional environments created to implement the provisions of the Action Plan, consultation processes and mechanisms for informing stakeholders.

Analysis shows that approaches to implementing the BEPS Action Plan differ among the six countries. Although several lag behind in terms of their implementation schedule, each country has demonstrated some efforts that can be considered as best practices. Russia has succeeded the most in implementing the Action Plan.

Key words: BEPS; taxation; profit shifting; tax avoidance; BRICS; Indonesia; multinational corporations; transfer pricing

For citation: Shelepov A. (2017) Indonesia and the BRICS: Implementing the BEPS Action Plan. *International Organisations Research Journal*, vol. 12, no 3, pp. 114–136 (in Russian and English). DOI: 10.17323/1996-7845-2017-03-114

References

CBEC (Central Board of Excise and Customs of India) (2016) Finance Act 2016. Available at: <http://www.cbec.gov.in/resources/htdocs-cbec/fin-act2016.pdf> (accessed 04 July 2017).

Davis Tax Committee (2015) Davis Tax Committee Interim Report. Available at: http://www.taxcom.org.za/docs/New_Folder/9%20DTC%20Interim%20BEPS%20Report%20%20Summary%20of%20Recommendations%20on%20OECD%20Sept%202014%20deliverables.pdf (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2015a) Brazil Tax Alert, 27 July, 2015. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-brazil-27-july-2015.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2015b) United States Tax Alert, 6 October, 2015. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-unitedstates-6-october-2015.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2017a) BEPS Actions Implementation by Country. Brazil. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-brazil.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2017b) BEPS Actions Implementation by Country. China. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-china.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2017c) BEPS Actions Implementation by Country. India. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-india.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2017d) BEPS Actions Implementation by Country. Indonesia. Available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-indonesia.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2017e) BEPS Actions Implementation by Country. Russia. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-russia.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2017f) BEPS Actions Implementation by Country. South Africa. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-south-africa.pdf> (accessed 04 July 2017).

Deloitte (2017g) International Tax. China Highlights 2017. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-chinahighlights-2017.pdf> (accessed 04 July 2017).

DLA Piper (2015) Putting the Final BEPS Reports into Perspective: from Recommendations to Implementation. Available at: <https://www.dlapiper.com/en/uk/insights/publications/2015/10/putting-the-final-beps-reports-into-perspective/> (accessed 04 July 2017).

Milogolov N.S. (2016) Nalogovaja politika Rossii v kontekste uchastija v proekte BEPS OJeSR/G20: problemy i perspektivy [Russian tax policy in the context of participation in the OECD/G20 BEPS project]. *Finansy i kredit*, no 15, pp. 34–44. (In Russian.)

OECD (2015a) Comments Received on Public Discussion draft BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules. Available at: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-3-strengthening-cfc-rules-part1.pdf> (accessed 04 July 2017).

OECD (2015b) Comments Received on Revised Discussion draft BEPS Action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf> (accessed 04 July 2017).

OECD (2015c) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement. 2015 Final Reports. Available at: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (accessed 04 July 2017).

PWC (2016a) BEPS. Global and Indian Perspective. Available at: <https://www.pwc.com/au/tax/taxtalk/assets/alerts/beps-global-and-indian-perspective-feb16.pdf> (accessed 04 July 2017).

PWC (2016b) Deofshorizacija: “finishnaja prjamaja” [Deoffshorization: “final straight”]. Available at: <http://www.pwc.ru/ru/events/2016/deoff2016/presentation.pdf> (accessed 04 July 2017). (In Russian.)

PWC (2016c) Kak rabotajut pravila nedostatochnoj kapitalizacii s 2017 g.? [How will thin capitalization rules work starting from 2017?]. Available at: <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2016-67-rus.pdf> (accessed 04 July 2017). (In Russian.)

PWC (2016d) Новый порядок налогообложения НДС электронных услуг. [A new procedure of e-services value added taxation]. Available at: <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2016-32-rus.pdf> (accessed 04 July 2017). (In Russian.)

Shelepov A. (2016) BEPS Action Plan: Global Tax Cooperation. *International Organisations Research Journal*, vol. 11, no 4, pp. 36–59. DOI: 10.17323/1996-7845-2016-07-36. (In Russian.)

South African Revenue Service (2016a) Draft Notice in Terms of Section 29 of the Tax Administration Act, 2011, requiring the persons specified in the Schedule to keep and retain the records, books of account or documents prescribed in the Schedule. Available at: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Drafts/LAPD-LPrep-Draft-2016-49%20-%20Draft%20Notice%20in%20terms%20of%20section%2029%20of%20Tax%20Administration%20Act%20Second%20Round.pdf> (accessed 04 July 2017).

South African Revenue Service (2016b) Draft Regulations for Purposes of Paragraph (b) of the Definition of “International Tax Standard” in Section 1 of the Tax Administration Act, 2011. Available at: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Drafts/LAPD-LPrep-Draft-2016-29%20-%20Draft%20Regulations%20specifying%20CbC%20reporting%20standard%20for%20multinational%20enterprises.pdf> (accessed 04 July 2017).