



Генеральная Ассамблея

Distr.: General
26 July 2023
Russian
Original: English

Семьдесят восьмая сессия

Пункт 17 h) предварительной повестки дня*

**Вопросы макроэкономической политики:
содействие инклюзивному и эффективному
международному сотрудничеству в налоговых
вопросах в Организации Объединенных Наций**

Содействие инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в налоговых вопросах в Организации Объединенных Наций

Доклад Генерального секретаря

Резюме

Настоящий доклад представляется в соответствии с резолюцией 77/244 Генеральной Ассамблеи о содействии инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в области налогообложения в Организации Объединенных Наций и был подготовлен на основе представленных в письменной форме материалов и результатов консультаций с государствами-членами и другими заинтересованными сторонами. В докладе приводится анализ существующих договоренностей относительно международного сотрудничества в налоговых вопросах, определяются дополнительные варианты обеспечения того, чтобы такое сотрудничество было в полной мере инклюзивным и более эффективным, и намечаются возможные последующие шаги. Аналитический подход, используемый в докладе, основан на сформулированном исходя из имеющихся данных и анализа определении инклюзивности и эффективности международного сотрудничества в налоговых вопросах как с точки зрения существа, так и с процедурной точки зрения. Согласно сделанным в докладе выводам, повышение роли Организации Объединенных Наций в нормотворчестве и установлении правил в сфере налогообложения с полным учетом существующих многосторонних и международных договоренностей представляется наиболее надежным способом обеспечить, чтобы международное сотрудничество в налоговых вопросах было в полной мере инклюзивным и более эффективным. В этой связи в докладе предлагается рассмотреть три варианта, каждый из которых должен быть разработан и согласован в рамках процесса, осуществляемого в Организации Объединенных Наций под руководством государств-членов. К этим вариантам относятся:

* A/78/150.



а) многосторонняя конвенция по налоговым вопросам; б) рамочная конвенция о международном сотрудничестве в налоговых вопросах; и с) рамочный документ по международному сотрудничеству в налоговых вопросах. Затем в докладе приводится описание последующих шагов в связи с каждым из вариантов.

I. Введение

1. Внутренняя налоговая система той или иной страны отражает ее ценности и национальные приоритеты и является одним из основных аспектов реализации ею своего национального суверенитета. В эту систему входят решения по вопросам существа и процедурным вопросам, касающимся сферы охвата системы налогообложения, идентификации налогоплательщиков, определения налоговых баз и ставок, способов взимания налогов, создания стимулов к принятию социальных, экологических и экономических мер и содействия осуществлению торговой и инвестиционной деятельности.

2. Аналогично международная налоговая система должна отражать универсальные ценности, в том числе принцип суверенного равенства всех государств-членов, закрепленный в статье 2 (пункт 1) Устава Организации Объединенных Наций. В этой связи в своей резолюции 69/313 Генеральная Ассамблея подчеркнула, что усилия, прилагаемые в рамках международного сотрудничества в налоговых вопросах, должны быть универсальными по своему подходу и сфере охвата и должны в полной мере учитывать различные потребности и возможности всех стран, и в частности стран, находящихся в особой ситуации.

3. В последнее столетие международное сотрудничество в налоговых вопросах было направлено главным образом на смягчение потенциальных негативных последствий налоговой политики отдельных стран для эффективной трансграничной торговой и инвестиционной деятельности. Основным подходом заключается в изменении действия внутренних налоговых правил, применимых к трансграничным потокам доходов, на основе двусторонних налоговых договоров (для целей соответствующих договорных отношений). Эти договоры направлены на согласование налоговых систем договаривающихся государств в целях предотвращения двойного налогообложения доходов и капитала при недопущении того, что те или иные доходы и капитал непреднамеренно не будут обложены налогом.

4. Двусторонние налоговые договоры широко используются во всем мире. Однако многие страны не заключили таких договоров или заключили их только со своими наиболее важными торговыми и инвестиционными партнерами. В тех случаях, когда таких договоров не имеется, страны сохраняют за собой неограниченные права на налогообложение большей части доходов, полученных в их юрисдикции, и полное осуществление этих прав может иметь такие последствия, как двойное налогообложение, что необходимо принимать во внимание. Решение той или иной страны об ограничении своих прав на налогообложение путем заключения налогового договора принимается ею в порядке осуществления своего налогового суверенитета.

5. В последние годы все больше и больше говорится о том, что существующие договорные правила распределения прав на налогообложение доходов и капитала между юрисдикциями допускают размывание налоговой базы и вывод прибыли из-под налогообложения и нуждаются в обновлении с учетом новых методов ведения дел в условиях все большей цифровизации и глобализации экономики. Одной из главных площадок для обсуждения путей решения этих проблем является Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которой оказывает поддержку Группа двадцати. В ходе работы Инклюзивной рамочной программы ОЭСР/Группы двадцати по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения было подготовлено «двухкомпонентное решение», которое главным образом направлено на изменение

правил, относящихся к крупным многонациональным предприятиям¹. Вместе с тем, изменения, которые разрабатываются в рамках этого процесса, не позволят в полной мере учесть более широкое недовольство, основанное на сохраняющемся на протяжении долгого времени убеждении ряда стран и заинтересованных сторон в том, что существующие правила, закрепленные в налоговых договорах, не обеспечивают достаточных прав на налогообложение для стран, в которых расположены многонациональные предприятия и которые являются рынками сбыта их продукции. Нынешний призыв к в полной мере инклюзивному и более эффективному международному сотрудничеству в налоговых вопросах свидетельствует о согласии с необходимостью борьбы с уклонением от уплаты налогов, их агрессивным избежанием, отмыванием денег и незаконными финансовыми потоками, а также повышения и укрепления доверия к налоговым системам². Этот призыв также свидетельствует о признании необходимости рассматривать международное сотрудничество в налоговых вопросах в контексте устойчивого развития на более целостной основе, в том числе через призму не только аспектов торговли и инвестиций, но и неравенства, окружающей среды, здоровья, гендерной проблематики и межпоколенческих вопросов³.

6. С учетом этих разноплановых обстоятельств Генеральная Ассамблея в своей резолюции 77/244 консенсусом приняла потенциально новаторское решение — начать в Организации Объединенных Наций межправительственные обсуждения путей повышения всеохватности и эффективности международного сотрудничества в сфере налогообложения путем оценки дополнительных вариантов, включая возможность принятия рамочной основы или инструмента, который будет разработан и согласован в рамках межправительственного процесса Организации Объединенных Наций с полным учетом существующих международных и многосторонних договоренностей. В этой связи Ассамблея обратилась к Генеральному секретарю с просьбой подготовить на основе консультаций с государствами-членами и другими сторонами доклад с анализом существующих договоренностей, обозначением дополнительных вариантов и описанием возможных последующих шагов.

7. Ввиду этого Секретариат предложил государствам-членам и другим заинтересованным сторонам представить в письменной форме замечания по этому вопросу. Было получено более 80 различных содержательных материалов, подготовленных в письменной форме. Все материалы были размещены в открытом доступе до начала работы форума Экономического и Социального Совета по последующим мерам в области финансирования развития в 2023 году с целью способствовать многостороннему обсуждению недостатков и пробелов в существующих договоренностях относительно международного сотрудничества в налоговых вопросах, а также дополнительных вариантов обеспечения того, чтобы такое сотрудничество было в полной мере инклюзивным и более эффективным⁴.

¹ См. www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf.

² См. резолюцию 77/154 Генеральной Ассамблеи.

³ См., например, последние итоговые документы форума Экономического и Социального Совета по последующим мерам в области финансирования развития (см. <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/financing-development-forum/outcomes>): сообщение о специальном совещании Совета по международному сотрудничеству в налоговых вопросах (см. <https://financing.desa.un.org/ecosoc-special-meetings>); и информацию о Налоговом симпозиуме высокого уровня Группы двадцати (см. www.g20.org/en/about-g20/#previous-summits).

⁴ См. <https://financing.desa.un.org/inputs>.

8. Во исполнение просьбы Генеральной Ассамблеи, содержащейся в резолюции 77/244, Секретариат впоследствии проанализировал соответствующие международно-правовые документы, другие документы и рекомендации, касающиеся международного сотрудничества в налоговой сфере. Для этого были обеспечены сбор обширных данных и проведение глубокого анализа собственными экспертами и высококвалифицированными сотрудниками исследовательских институтов. Были организованы неофициальные совещания для обмена информацией о ходе подготовки доклада и получения от государств-членов и других заинтересованных сторон замечаний и дополнительных комментариев по аналитическому подходу, первоначальным выводам и намечающимся вариантам⁵. Эти данные являются ценным ресурсом для дальнейшей работы по развитию международного сотрудничества в налоговых вопросах.

9. Аналитический подход, используемый в настоящем докладе, основан на сформулированном исходя из резолюции, представленных материалов и состоявшихся обсуждений рабочем определении инклюзивности и эффективности международного сотрудничества в налоговых вопросах. Это определение приводится в разделе II доклада и затем используется в разделе III для анализа существующих договоренностей. На основе этого анализа в разделе IV доклада обозначаются дополнительные варианты, а в разделах V и VI описываются возможные последующие шаги.

II. Определение инклюзивного и эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах

10. В ходе изучения материалов и данных, представленных государствами-членами и другими заинтересованными сторонами в письменной форме, а также анализа международного сотрудничества в налоговых вопросах в соответствии с резолюцией 77/244 Генеральной Ассамблеи были выявлены некоторые общие вопросы. Представленные данные и результаты проведенного анализа показали, что в контексте обеспечения в полной мере инклюзивного и более эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах необходимо учитывать как критерии, касающиеся вопросов существа, так и критерии, касающиеся процедурных вопросов.

11. Что касается вопросов существа, то в резолюции и представленных впоследствии материалах особое внимание уделяется насущной практической проблеме, которую необходимо решить для укрепления международного сотрудничества в налоговых вопросах: как помочь странам осуществлять свои права на налогообложение, обеспечивая мобилизацию ресурсов для инвестирования в деятельность по достижению целей в области устойчивого развития и действия по борьбе с изменением климата и содействуя разработке фискальной политики в соответствии с целями в области устойчивого развития. Как указано в Аддис-Абебской программе действий, мобилизация и эффективное использование внутренних ресурсов страны имеют центральное значение для финансирования устойчивого развития. Для достижения этих целей необходимо также учитывать наличие множества заинтересованных сторон в налоговых системах и важность представлений о легитимности, а также вероятной реакции других правительств и заинтересованных сторон на решения страны относительно ее политики. Однако эти представления или вероятные реакции не обязательно должны определять политические решения.

⁵ См. <https://financing.desa.un.org/taxreport2023/events>.

12. Следовательно, международная налоговая система должна включать варианты политики и механизм, которые могут быть эффективно реализованы всеми юрисдикциями с учетом их различных потребностей и возможностей, чтобы способствовать уплате налогов при осуществлении экономической деятельности, в том числе посредством соответствующего участия в рыночной деятельности. Международные налоговые правила должны быть настолько простыми и удобными для применения, насколько возможно в имеющихся условиях. Необходимо обеспечить достаточную стабильность, чтобы предприятия могли в разумных пределах планировать свою деятельность на долгосрочную перспективу. В то же время система должна быть достаточно гибкой и устойчивой, чтобы постоянно обеспечивать справедливые результаты по мере развития технологий и бизнес-моделей, а также ландшафта международного сотрудничества в налоговых вопросах.

13. Во многих представленных материалах и на консультациях подчеркивалось, что инклюзивность и эффективность международного сотрудничества в налоговых вопросах должны также оцениваться с точки зрения процессов, в рамках которых разрабатываются и претворяются в жизнь международные налоговые нормы. Были определены следующие ключевые аспекты: участие, формирование повестки дня, принятие решений и осуществление, включая отслеживание, предотвращение и разрешение налоговых споров.

14. В духе Аддис-Абебской программы действий инклюзивное и эффективное международное сотрудничество в налоговых вопросах даст возможность всем странам эффективно участвовать в разработке затрагивающих их правил по праву и без предварительных условий. Эффективное участие означает, что процедуры должны отражать различные потребности и возможности всех стран, с тем чтобы они могли вносить конструктивный вклад в нормотворческие процессы без необоснованных ограничений, и быть им подспорьем в этой связи. Все они должны иметь возможность участвовать в формировании повестки дня, обсуждениях и принятии решений либо напрямую, либо через страновые группы, в зависимости от своих предпочтений. Налоговый суверенитет также подразумевает, что страны имеют право не участвовать в том или ином процессе и не связывать себя принятым в связи с ним итоговым документом. Только такое участие в усилиях по линии международного сотрудничества в налоговых вопросах, которое осуществляется добровольно, гарантирует, что страны смогут внести свой вклад и взять на себя ответственность за работу над итоговыми документами по вопросам существа, тем самым подтверждая их легитимность и позволяя обеспечить создание в полной мере инклюзивной и более эффективной системы для всех заинтересованных сторон.

15. Формирование повестки дня является чрезвычайно важным процедурным аспектом, поскольку то, как определяются и формулируются налоговые проблемы, требующие коллективных усилий, зачастую предопределяет сферу охвата и характер действий по их решению, а также очередность их рассмотрения. Разные страны находятся в совершенно разных экономических условиях, имеют совершенно разные налоговые системы и могут сталкиваться с совершенно разными проблемами в сфере налогообложения. Поэтому при формировании повестки дня по международному сотрудничеству в налоговых вопросах все страны должны иметь реальную возможность участвовать в нем, подкрепленную наличием соответствующего процесса и структур, чтобы их различные потребности и возможности учитывались при принятии решений о том, какие вопросы будут обсуждаться, какие варианты будут рассматриваться и какой план действий будет выбран.

16. Инклюзивное и эффективное международное сотрудничество в налоговых вопросах требует наличия юридически оформленных и прозрачных структур принятия решений, так чтобы правила были понятными и не корректировались под интересы тех, кто занимает ту или иную позицию на обсуждениях. Наличие прозрачных правил позволяет гарантировать, что все участники находятся в равных условиях с процедурной точки зрения и имеют равные возможности для конструктивного участия в принятии решений, будь то на основе консенсуса, голосования или их сочетания. Например, даже процесс, основанный на консенсусе, должен предполагать наличие подтверждающих согласие действий со стороны той или иной страны до того, как она будет связана тем или иным решением. Соответствующая структура управления, включая формальные аспекты, такие как представительство в том или ином бюро или руководящей группе, должна быть тщательно рассмотрена и согласована, чтобы обеспечить полноценное представительство всех участников обсуждений. Кроме того, в рамках процедур должно обеспечиваться предоставление всем странам достаточного времени для формирования своих позиций, включая консультации в правительствах и с другими заинтересованными сторонами, прежде чем они будут вынуждены принимать решения.

17. Даже если решения будут приняты в рамках в полной мере инклюзивного процесса, международное сотрудничество в налоговых вопросах не станет более эффективным, пока эти решения не будут реально выполняться странами, которые приняли решение это делать, например путем ратификации договора. В случаях, когда действия одной или нескольких юрисдикций могут подорвать общую систему, может быть целесообразно обеспечить контроль, в том числе посредством равноуровневого обзора. Любой такой контроль должен осуществляться в соответствии с четкими стандартами, по которым будет оцениваться деятельность той или иной страны, и распространяться на всех в равной степени, но с учетом разных возможностей стран, прежде всего тех, чей потенциал наиболее ограничен. Прежде чем попасть под действие этих стандартов, все страны должны внести вклад в их разработку и убедиться в том, что они несут надлежащий характер.

18. Неизбежно возникнут споры — как между правительствами, так и между налогоплательщиками и правительствами — относительно того, как страны осуществляют и толкуют международные налоговые правила, установленные по итогам того или иного межправительственного процесса. Хотя внутренние правовые системы отдельных стран могут обеспечивать наличие необходимой для разрешения споров объективной площадки, его будут обеспечивать не все такие системы. Таким образом, с процедурной точки зрения для обеспечения в полной мере инклюзивной и более эффективной системы сотрудничества в налоговых вопросах необходимы надежные процессы, позволяющие предотвращать и разрешать налоговые споры принципиальным и эффективным образом в соответствии с внутренним законодательством и международными обязательствами соответствующей юрисдикции, если внутренних процессов недостаточно. Такие процедуры разрешения споров должны согласовываться в рамках инклюзивного процесса, с тем чтобы обеспечить доверие к ним со стороны всех участвующих юрисдикций и сохранить это доверие с помощью итоговых документов, отражающих достигнутую договоренность в соответствии с общепринятыми канонами толкования договоров. Для этого в системе следует предусмотреть необходимость уделять особое внимание развивающимся странам, в частности наименее развитым странам, и оказывать им поддержку в ситуациях, когда затрагиваются их интересы.

III. Оценка инклюзивности и эффективности текущего международного сотрудничества в налоговых вопросах

19. В настоящем разделе проводится анализ того, в какой степени соответствующие международно-правовые документы, а также другие документы и рекомендации, касающиеся международного сотрудничества в налоговых вопросах, являются инклюзивными и эффективными. С этой целью в разделе дается оценка того, насколько документы и договоренности по международному сотрудничеству в налоговых вопросах, разработанные Организацией Объединенных Наций и ОЭСР — двумя международными организациями, сыгравшими важную роль в многостороннем нормотворчестве в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах, — соответствуют обозначенным в разделе II критериям, касающимся вопросов существа и процедурных вопросов. Как и весь настоящий доклад, этот анализ основывается на представленных в письменной форме материалах, независимых научных исследованиях, опирающихся на фактические данные, и проведенном собственными экспертами обширном анализе вопросов, затронутых в резолюции 77/244 Генеральной Ассамблеи.

A. Организация Объединенных Наций

20. Организация Объединенных Наций является международной организацией, основанной на принципе суверенного равенства всех ее 193 государств-членов. Функцию Организации Объединенных Наций в отношении международного сотрудничества в налоговых вопросах выполняют главным образом Генеральная Ассамблея и Экономический и Социальный Совет при поддержке Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах⁶.

21. В Аддис-Абебской программе действий в рамках предусмотренных в ней семи направлений деятельности закреплены обязательства по сокращению пагубной налоговой практики, усилению роли налогов в финансировании развития и увеличению объема помощи в целях развития в поддержку создания справедливых и эффективных налоговых систем. Как было отмечено выше, в Аддис-Абебской программе действий содержится призыв к обеспечению того, чтобы международное сотрудничество в налоговых вопросах было универсальным по своему подходу и сфере охвата и в полной мере учитывало различные потребности и возможности всех стран, и в частности стран, находящихся в особой ситуации.

22. Проведение форума по последующим мерам в области финансирования развития позволяет всем государствам-членам и другим заинтересованным сторонам свободно участвовать в обзоре достигнутого прогресса и выработке рекомендаций, направленных на содействие дальнейшему выполнению этих обязательств. Налоговые вопросы регулярно включаются в повестку дня форума. Однако в функции форума не входит детальное нормотворчество в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах.

23. Функцию Организации Объединенных Наций в отношении нормотворчества в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах выполняет Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах, который был создан на фоне давних опасений о том, что существующие

⁶ С информацией о функции других органов Организации Объединенных Наций и бреттон-вудских учреждений в отношении налоговых вопросов можно ознакомиться в документе [E/2011/76](#).

парадигмы международного сотрудничества в налоговых вопросах не отвечают потребностям всех стран. В 1967 году Экономический и Социальный Совет посчитал необходимым предоставить развивающимся странам, желающим заключить налоговые договоры, альтернативу правилам налогообложения главным образом государством резидентства, которая была найдена в проекте конвенции об избежании двойного налогообложения 1963 года, подготовленном ОЭСР. Эти правила, хотя и обеспечивают примерно эквивалентные выгоды в договорах между странами со сбалансированными потоками капитала, в договорах между развитыми и развивающимися странами как правило приводили бы к тому, что права на налогообложение в первую очередь доставались бы развитым странам. В результате Специальной группе экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения, которую заменил собой Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах, было поручено разработать и впоследствии поддерживать в актуальном состоянии типовую налоговую конвенцию, которая бы обеспечивала баланс между задачей более эффективного сохранения прав развивающихся стран на налогообложение и необходимостью создания привлекательного инвестиционного климата.

24. В соответствии со своим мандатом⁷ Комитет экспертов формирует международные налоговые нормы и разрабатывает указания и рекомендации по налоговой политике и управлению налогообложением, уделяя особое внимание потребностям развивающихся стран. В контексте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами это позволило обеспечить постепенное расширение прав страны-источника на налогообложение по сравнению с тем, что было бы предусмотрено двусторонними договорами в соответствии с положениями Модельной налоговой конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала. В рамках этого расширения, в частности, предусматривается введение положений, позволяющих облагать налогами поставщиков некоторых удаленно оказываемых услуг, которые не отвечают традиционным критериям «физического присутствия», что имеет большое значение для развивающихся стран. Эти правила помогают защитить налоговую базу стран-источников и являются одним из первых шагов на пути к устранению проявлений несправедливости, возникающих в случаях, когда местные компании, работающие в традиционном формате, обязаны платить налоги со своей прибыли, поскольку они соответствуют критериям физического присутствия, а поставщики удаленно оказываемых услуг — нет. Расширение сферы действия правил налогообложения прироста капитала, в том числе в связи с «непрямыми офшорными переводами», способствует обеспечению того, чтобы развивающиеся страны могли облагать налогом прибыль, которую получают нерезиденты, но которая неразрывно связана с их территорией.

25. Принятию положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в двусторонних налоговых договорах способствует регулярное обновление Руководства Организации Объединенных Наций по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами, — практического руководства, охватывающего все аспекты согласования налоговых договоров, включая назначение и действие правил Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Охватывая широкий спектр точек зрения и предусматривая различные варианты, из которых страны могут выбирать в соответствии со своими обстоятельствами и приоритетами, как Типовая конвенция Организации Объединенных Наций, так и Руководство Организации Объединенных Наций по ведению

⁷ Резолюция 2004/69 Экономического и Социального Совета.

переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами, при принятии мер по наращиванию потенциала могут помочь странам в разработке и формировании собственной договорной политики на переговорах.

26. С точки зрения вопросов существа работа Организации Объединенных Наций в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах была признана инклюзивной и эффективной. Международный центр по налогообложению и развитию, который отслеживает частоту применения в двусторонних налоговых договорах положений, содержащихся в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, но не в Модельной налоговой конвенции ОЭСР, пришел к выводу, что они применяются все шире⁸. Достижение такого уровня влияния можно объяснить тем, как в указаниях учитываются потребности и принимаются во внимание возможности развивающихся стран (например, благодаря уделению внимания на осуществимым решениям), что, в свою очередь, внутренне связано с тем, как эти указания разрабатываются⁹. Деятельность Организации Объединенных Наций в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах расширяется, охватывая новые предметные области с точки зрения налогообложения и устойчивого развития, в частности налоги, связанные с охраной окружающей среды, здравоохранением и богатством¹⁰.

27. С процедурной точки зрения Комитет экспертов не соответствует критерию всеобщего участия по праву и без предварительных условий. Комитет экспертов — это экспертная группа, члены которой выступают в личном качестве. Входящие в него 25 членов подбираются на основе принципа справедливого географического распределения, меняясь каждые четыре года и представляя различные налоговые системы. Такая процедура формирования его состава в сочетании с его порядком работы и взаимодействием с различными заинтересованными сторонами обеспечивает отражение широкого спектра мнений в методических материалах Организации Объединенных Наций. Тем не менее, хотя процесс выдвижения кандидатур открыт для всех стран, страны не имеют права напрямую участвовать в нормотворческом процессе Комитета экспертов.

28. Только по той причине, что в работе Комитета экспертов участвуют не все страны, она не соответствует другим процедурным критериям. Однако в установленных рамках процесс формирования повестки дня Комитета является открытым. Каждый новый член Комитета в рамках его широкого мандата принимает решение в отношении программы работы и соответствующей структуры подкомитетов на его первом заседании. Кроме того, государства-члены и другие наблюдатели могут вносить предложения по программе работы Комитета.

⁸ См. International Centre for Tax and Development, “Tax treaty norms among lower-income countries and the role of the United Nations model: past, present and potential” (готовится к публикации).

⁹ Развивающиеся страны часто отмечают, что предпочитают простые в применении налоговые правила, такие как взимание налога у источника. См. International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (готовится к публикации).

¹⁰ Комитет экспертов выпускает множество других методических материалов по налоговой политике и управлению налогообложением (см. <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/publications>). Они не рассматриваются в настоящем докладе, поскольку анализировать влияние таких методических материалов без данных, получаемых по итогам анализа результатов переговоров по налоговым договорам, в случае которых между переговорами по соответствующему договору и его публикацией проходит определенное время, сложнее.

29. Аналогично процессы принятия решений Комитета экспертов являются прозрачными, поскольку они описаны в документе под названием «Практика и методы работы Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах»¹¹, который подготовлен с учетом и на основе правил процедуры Экономического и Социального Совета. Большинство предложений принимается консенсусом; голосования проводятся относительно редко, но могут организовываться для подтверждения того, что большинство поддерживает то или иное предложение, что впоследствии может привести к принятию на основе консенсуса решения о том, как отразить мнения большинства и меньшинства в методических материалах. Такой учет различных точек зрения позволяет странам проводить политику, наиболее соответствующую их конкретным обстоятельствам. Многие подкомитеты Комитета привлекают к своей работе заинтересованных сторон из Международного валютного фонда, ОЭСР, Всемирного банка и региональных организаций, а также гражданского общества, академических кругов и делового сектора, которые помогают составлять методические материалы на протяжении всего процесса их подготовки.

30. Ситуация с разрешением споров неоднозначна. Как было отмечено выше, указания Комитета по налоговым договорам широко и все чаще используются в договорах, заключаемых развивающимися странами. Простота многих из этих правил, которые часто основаны на принципе взимания налогов у источника, может уменьшить число споров по сравнению с альтернативными правилами. Возникающие споры должны разрешаться в рамках взаимосогласительной процедуры, предусмотренной соответствующим договором. Хотя в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций предполагается возможность организации странами арбитражного рассмотрения споров с вынесением обязательных к исполнению решений¹², такая возможность предусмотрена в относительно небольшом числе договоров, заключенных развивающимися странами.

В. Организация экономического сотрудничества и развития

31. В настоящее время членами ОЭСР являются 38 стран, каждая из которых по уровню валового национального дохода на душу населения относится к категории «стран с уровнем дохода выше среднего» или «стран с высоким уровнем дохода» согласно определению Всемирного банка. Среди них нет ни одной наименее развитой страны, развивающейся страны, не имеющей выхода к морю, или малого островного развивающегося государства. Принятие в члены ОЭСР осуществляется на основе тщательного процесса проверки, включающего технические экспертизы для оценки готовности и способности страны-кандидата к реализации соответствующих правовых документов ОЭСР. В основном в состав ОЭСР входят государства Европы и Америки, и среди ее членов нет ни одного государства Африки¹³. В 2022 году ОЭСР приняла дорожные карты присоединения к этой организации Аргентины, Болгарии, Бразилии, Перу, Румынии и Хорватии.

32. Что касается международного сотрудничества в налоговых вопросах, то Комитет ОЭСР по фискальным вопросам обычно определяет повестку дня и утверждает технические продукты, созданные его рабочими группами.

¹¹ См. <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/working-methods>.

¹² *Справочник Организации Объединенных Наций по вопросам предотвращения и разрешения налоговых споров* был опубликован Комитетом экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах в 2021 году.

¹³ Южная Африка является одним из ключевых партнеров ОЭСР. См. www.oecd.org/southafrica/south-africa-and-oecd.htm.

Поддержку в работе Комитета оказывает Центр налоговой политики и управления. Через Группу двадцати на формирование повестки дня Комитета по налоговым вопросам также влияют крупные развивающиеся страны, не являющиеся членами ОЭСР (Аргентина, Бразилия, Индия, Индонезия, Китай и Южная Африка). Кроме того, значительная часть работы Комитета осуществляется через посредство Инклюзивной рамочной программы по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения¹⁴.

33. ОЭСР выпускает широкий спектр документов, которые содержат руководящие указания по налоговой политике и управлению налогообложением и считаются весьма качественными с технической точки зрения. Об этом говорится, например, в материалах, подготовленных для настоящего доклада Международным бюро фискальной документации¹⁵. В докладе Международного бюро фискальной документации также говорится о том, что в целом и по всем тематическим направлениям руководящие указания ОЭСР применяются гораздо чаще в определенных в нем развитых странах, чем в развивающихся странах¹⁶. В докладе указывается несколько причин того, почему так происходит, в том числе: сложность положений и их применения, ограниченность потенциала в развивающихся странах и некоторые упущенные возможности в контексте реализации проекта по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения «для комплексного решения ключевых вопросов, которые считаются наиболее актуальными для развивающихся стран. К ним относятся нерациональные налоговые льготы, налогообложение трансграничных услуг (особенно услуг, оказываемых в цифровом формате и не предполагающих физического присутствия), косвенная передача активов, а также некоторые проблемы в области трансфертного ценообразования, например отсутствие сопоставимых данных»¹⁷.

34. Эти недостатки привели к формированию у развивающихся стран представления о том, что ожидаемая выгода от предлагаемых реформ будет минимальной, особенно с учетом затрат на их реализацию¹⁸. Это представление, подкрепленное обширными данными, согласуется с мнениями, высказанными многими группами стран и гражданским обществом в письменной форме и на специальном совещании Экономического и Социального Совета по международному сотрудничеству в налоговых вопросах. Особую обеспокоенность вызвало «двухкомпонентное решение», подготовленное в ходе работы Инклюзивной рамочной программы ОЭСР/Группы двадцати и направленное на решение проблем налогообложения цифровой экономики и ограничение пагубной налоговой конкуренции. В настоящее время в работе Инклюзивной рамочной программы участвуют 143 юрисдикции¹⁹, в том числе 126 из 193 государств — членов Организации Объединенных Наций.

¹⁴ У Инклюзивной рамочной программы по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения нет специального секретариата; ее работа обслуживается секретариатом ОЭСР.

¹⁵ См. International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (готовится к публикации).

¹⁶ Ibid. Например, различные «связанные» правила, касающиеся смешанных юридических лиц и инструментов, требуют от стран наличия информации о том, как та или иная операция рассматривается в других странах, и были приняты более чем 30 развитыми странами, но только одной или двумя развивающимися странами.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Семнадцать юрисдикций не являются суверенными государствами, но имеют различные отношения со странами, входящими в ОЭСР, например являются заморскими территориями.

35. Первый компонент решения посвящен налогообложению в юрисдикциях рыночной деятельности, где сбывают свою продукцию и услуги крупные многонациональные предприятия. Он состоит из двух элементов: суммы А и суммы В.

36. Что касается суммы А, то в рамках первого компонента предлагается «формульный подход», в соответствии с которым часть остаточной прибыли крупнейших и наиболее прибыльных многонациональных предприятий перераспределяется в пользу юрисдикций рыночной деятельности по формуле распределения, основанной на доходах. Многие страны, долгое время выступавшие за перераспределение прибыли в пользу юрисдикций рыночной деятельности, первоначально приветствовали этот подход как первый шаг на пути к обеспечению того, чтобы в международных налоговых правилах признавалось право юрисдикций рыночной деятельности на долю в остаточной прибыли предприятий. Однако многие страны в результате посчитали количественный охват суммы А слишком узким, а количественный показатель доли, перераспределяемой в пользу юрисдикции рыночной деятельности, — слишком низким²⁰. Кроме того, многие страны считают, что предусмотренные правила чересчур сложны и плохо адаптированы к их конкретным условиям. Положение о сумме А, по замыслу, должно быть осуществлено путем принятия многосторонней конвенции, чтобы оно вступило в силу только после ратификации конвенции в соответствии с предусмотренными в ней условиями достаточным числом стран. Другая проблема заключается в том, что, хотя страны смогут взимать налог с суммы А с небольшого числа многонациональных предприятий, они отказываются от права взимать налоги на цифровые услуги со всех предприятий, включая более мелкие предприятия, которые не попадают под действие положения о сумме А, но при этом могут иметь значительное присутствие на рынке и быть весьма прибыльными.

37. Что касается суммы В, то в рамках первого компонента предлагается согласованное на международном уровне применение существующего стандарта «вытянутой руки» в целях распределения заранее установленных фиксированных объемов прибыли в связи с определенными базовыми функциями в области маркетинга и дистрибуции, выполняемыми дочерними компаниями или филиалами в странах рыночной деятельности. Положение о сумме В направлено на повышение степени налоговой определенности и сокращение споров между налогоплательщиками и налоговыми администрациями, требующих задействования значительных ресурсов. Оно ориентировано на страны, у которых потенциал налоговых администраций ограничен. Тем не менее пока не достигнуто согласия о сфере охвата и порядке применения положения о сумме В, и его принятие ставится в зависимость от осуществления многосторонней конвенции о сумме А.

38. В рамках второго компонента для ограничения налоговой конкуренции между странами ставится цель создать глобальную минимальную эффективную налоговую ставку для «сверхприбыли» в зависимости от юрисдикции через применение общей структуры системы налогообложения той или иной страны или через предоставление налоговых льгот²¹. Хотя такие налоговые льготы часто используются для привлечения инвестиций, они также могут стать причиной неэффективности и пагубной налоговой конкуренции между странами. Согласно

²⁰ См., например, замечания Межправительственной группы двадцати четырех по международным валютным вопросам на веб-странице <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2022/03/Comments-of-the-G24-on-the-IF-July-Statement.pdf>.

²¹ Второй компонент также содержит правило налогооблагаемости, которое имеет узкую сферу применения в отношении определенных платежей внутри группы и предполагает увеличение налога в дополнение к номинальной налоговой ставке в размере 9 процентов.

предусмотренным в рамках второго компонента положениям, если страна устанавливает для местных операций предприятия эффективную налоговую ставку, которая ниже согласованной минимальной ставки, то другие страны могут ввести дополнительные налоги, чтобы компенсировать разницу. Кроме того, существенно снизить местные эффективные налоговые ставки могут налоговые скидки. На налогоплательщиков и налоговые администрации будет возложено тяжелое бремя соблюдения установленных правил, особенно в связи с тем, что, скорее всего, в разных странах будет действовать разное законодательство на этот счет²². В настоящее время многие страны, по всей видимости, придерживаются выжидательной позиции в отношении внедрения второго компонента²³. Многие из них также обеспокоены тем, что внедрение второго компонента другими странами отрицательно повлияет на их налоговый суверенитет и способность привлекать инвестиции и стимулировать их при помощи налоговых льгот.

39. Глобальный форум по транспарентности и обмену информацией в налоговых целях, который на данный момент охватывает 168 юрисдикций, продолжает разрабатывать указания по расширению и совершенствованию обмена информацией в налоговых целях²⁴. Обмен информацией может помочь странам выявить случаи уклонения от уплаты налогов и агрессивного налогового планирования. Развивающиеся страны, которые смогли выполнить требования в отношении участия в Едином стандарте отчетности для автоматического обмена информацией о финансовых счетах в налоговых вопросах, сообщили о положительных результатах, в некоторых случаях касающихся резидентов с более высоким уровнем дохода. Тем не менее многим развивающимся странам бывает сложно выполнить требования взаимности или соблюсти высокие стандарты конфиденциальности, что необходимо для их участия в обмене информацией в соответствии с Единым стандартом отчетности для автоматического обмена информацией о финансовых счетах в налоговых вопросах. Единый стандарт отчетности для автоматического обмена информацией о финансовых счетах в налоговых вопросах был разработан с целью обеспечить беспрепятственное использование обмениваемой информации в электронных сопоставительных системах стран. Многие развивающиеся страны все еще находятся в процессе разработки таких сопоставительных систем, и на практике стандарты конфиденциальности, предусмотренные Единым стандартом отчетности, могут потребовать от развивающихся стран полного исключения полученной информации из их внутренней налоговой отчетности.

40. Согласно докладу Международного бюро фискальной документации, эти проблемы отражают тот факт, что «официальное участие и приверженность не обязательно подразумевают эффективное применение или осуществление во всех участвующих юрисдикциях»²⁵. В частности, в нем отмечается, что развивающиеся страны могут не считать, что обеспечиваемые системой выгоды стоят требуемых ресурсов, которые могут быть использованы для решения более насущных задач, связанных с экономическим развитием.

41. Как следует из приведенного выше анализа, существует значительный объем данных, свидетельствующих о том, что зачастую разработанные в рамках этих процессов указания по вопросам существа, которые, как правило, характеризуются высоким техническим качеством, не выполняются развивающимися

²² Организация «Налоговые инспекторы без границ» приняла решение оказывать странам помощь во внедрении второго компонента, когда это явно необходимо.

²³ См., например, информацию, собираемую «Прайсуотерхаускоперс»: www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html.

²⁴ С 2009 года у Глобального форума есть специальный секретариат.

²⁵ International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (готовится к публикации).

странами. Это объясняется тем, что, по их мнению, данные указания не соответствуют их более насущным потребностям и задачам, вместо этого подразумевая задействование ресурсов, необходимых для удовлетворения таких потребностей и решения таких задач, и/или тем, что они не в состоянии выполнить их с имеющимися у них возможностями в области управления налогообложением. Таким образом, существенный аспект инклюзивного и эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах не находится на должном уровне.

42. Ограниченная эффективность правил по вопросам существа, разработанных в рамках Глобального форума и Инклюзивной рамочной программы, в плане удовлетворения потребностей развивающихся стран может быть обусловлена процедурными сложностями, которые не позволяют развивающимся странам в полной мере участвовать в процессах определения повестки дня и принятия решений²⁶. Кроме того, страны, присоединяющиеся к Глобальному форуму, должны обязаться соблюдать стандарт об обмене информацией по запросу, а также Единого стандарта отчетности. Аналогично страны, желающие присоединиться к Инклюзивной рамочной программе, должны принять на себя обязательства по соблюдению минимальных стандартов проекта по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения²⁷. В обоих случаях они также должны платить ежегодный сбор²⁸. Требования, согласно которым юрисдикции должны платить за участие в обсуждениях и принимать существующие стандарты до того, как их допустят к участию, противоречат принципу всеобщего участия по праву и без предварительных условий.

43. Положение, согласно которому страны, не являющиеся членами ОЭСР, должны взять на себя обязательство применять правила, разработанные до того, как они стали членами этого нормотворческого органа, — требование об обмене информацией по запросу, Единый стандарт отчетности и минимальные стандарты по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, — не соответствует процедурным критериям, согласно которым все страны должны участвовать в формировании повестки дня.

44. Все участники Глобального форума и Инклюзивной рамочной программы якобы должны на «равных условиях» участвовать в процессах принятия решений «консенсусом». Государства, не являющиеся членами ОЭСР, называются «партнерами в борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения». Однако на практике странам с ограниченным представительством в международных налоговых структурах может быть сложно влиять на процессы принятия решений в них. В случае Инклюзивной рамочной программы считается, что страна согласна с предложением, если она не высказывает возражений. Чтобы присоединиться к консенсусу, ей не нужно выражать явного согласия. Поэтому предполагается, что страна, которая не успевает за темпами работы и никогда не высказывает мнения по поводу того или иного предложения, соглашается с ним.

45. Для минимальных стандартов, разработанных в рамках проекта по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, был создан механизм равноуровневого обзора, который основан на

²⁶ International Centre for Tax and Development, “Inclusive and effective international tax cooperation: views from the Global South” (готовится к публикации).

²⁷ Действия по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения 5, 6, 13 и 14.

²⁸ В 2022 году ежегодный сбор за присоединение к Инклюзивной рамочной программе составлял 21 500 евро (около 24 000 долл. США). В 2016 году минимальный ежегодный сбор за участие в работе Глобального форума составлял 15 300 евро (на тот момент — чуть менее 17 000 долл. США).

согласованной методологии оценки результатов деятельности страны и который со временем был интегрирован в деятельность Инклюзивной рамочной программы. У Глобального форума также есть система равноуровневого обзора для анализа нормативно-правовой базы и практического выполнения требований в отношении обмена информацией. Таким образом, процедурный аспект инклюзивного и эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах, касающийся проверки соблюдения стандартов, представляется соблюденным.

46. Действие 14 по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения направлено на повышение эффективности разрешения налоговых споров между юрисдикциями с помощью соответствующих взаимосогласительных процедур. Первоначальные результаты работы механизма равноуровневого обзора показывают, что страны изменили структуру своих компетентных органов для более оперативного разрешения споров на основе взаимосогласительной процедуры, а число закрытых дел существенно возросло. Однако в связи с этими положительными тенденциями следует отметить, что многие развивающиеся страны отложили проведение равноуровневых обзоров²⁹. Поэтому ситуация с разрешением споров представляется неоднозначной.

IV. Рассмотрение вариантов обеспечения в полной мере инклюзивного и более эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах

47. Приведенный выше анализ существующих международных и многосторонних договоренностей показывает, что они не отвечают основным критериям в полной мере инклюзивного и более эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах. ОЭСР выступила с рядом инициатив по привлечению к своей работе стран, не являющихся ее членами, но многие из этих стран сталкиваются с серьезными препятствиями, мешающими их конструктивному участию в формировании повестки дня и принятии решений. В результате часто случается так, что в правилах по вопросам существа, разработанных в рамках этих инициатив ОЭСР, не учитываются в должной степени потребности и приоритеты развивающихся стран и/или не принимаются во внимание их возможности в плане осуществления этих правил.

48. Организация Объединенных Наций осознает необходимость разработки руководящих указаний, предлагающих дополнительные варианты, которые бы подошли странам с различными уровнями развития. Такие указания широко используются развивающимися странами. Однако их подготовкой занимается Комитет экспертов, представляющий собой небольшую группу экспертов, члены которой выступают в личном качестве. Даже при широком участии государств-членов и других наблюдателей в деятельности Комитета статус разрабатываемых им руководящих указаний не такой, как у указаний, которые формулируются и согласовываются в рамках межправительственного процесса. Хотя другие межправительственные организации, такие как Международный валютный фонд и Всемирный банк, консультируют своих членов по налоговым вопросам, эти организации не занимаются коллективным нормотворчеством в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах.

²⁹ International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (готовится к публикации).

49. Анализ, приведенный в разделах II и III, свидетельствует о том, что повышение роли Организации Объединенных Наций в нормотворчестве и установлении правил в сфере налогообложения с полным учетом существующих многосторонних и международных договоренностей представляется наиболее надежным способом обеспечить, чтобы международное сотрудничество в налоговых вопросах было в полной мере инклюзивным и более эффективным. Вместо того чтобы дублировать существующие процессы, имеет смысл организовать межправительственный процесс в рамках Организации Объединенных Наций, что позволило бы использовать существующие преимущества и устранить имеющиеся пробелы и недостатки в деятельности по международному сотрудничеству в налоговых вопросах в ее нынешнем состоянии. Этот процесс будет опираться на давнее многоуровневое сотрудничество между Организацией Объединенных Наций и ОЭСР в области международного налогообложения, как и во многих других областях.

50. Организация Объединенных Наций обладает обширным опытом заключения и реализации многосторонних соглашений с учетом потребностей всех сторон как по деликатным политическим, так и по сложным с технической точки зрения вопросам. Некоторые из этих многосторонних соглашений были инициированы другими организациями, но стали глобальными стандартами только после того, как были вновь представлены на рассмотрение в рамках того или иного процесса Организации Объединенных Наций, по итогам которого они были заключены и согласованы³⁰.

51. В своей резолюции 77/244 Генеральная Ассамблея отметила возможные варианты разработки рамочной основы или инструмента международного сотрудничества в сфере налогообложения, который будет разработан и согласован в рамках межправительственного процесса Организации Объединенных Наций. Разумеется, варианты могут охватывать целый ряд возможных форматов, которые могут быть организованы таким образом, чтобы они содержали описанные в разделе II необходимые процедурные элементы, касающиеся инклюзивного и эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах, благодаря чему могли бы быть разработаны правила по вопросам существа, способствующие надлежащему использованию странами своих прав на налогообложение и мобилизации ресурсов для инвестирования в достижение целей в области устойчивого развития и действия в связи с климатом.

52. Поскольку понятия «рамочной основы или инструмента» могут быть широко истолкованы, в настоящем разделе они сводятся к трем общим подходам для целей следующего этапа межправительственных обсуждений по этому вопросу в Организации Объединенных Наций. Ввиду необходимости обеспечения высокой степени определенности в отношении международных налоговых правил для налоговых органов, налогоплательщиков и других заинтересованных сторон два варианта предусматривают установление подлежащих неукоснительному соблюдению правовых обязательств в отношении некоторых аспектов. Основные различия между этими двумя вариантами касаются сферы охвата и процесса. Однако в силу того, что не все государства-члены могут в равной степени поддерживать повышение роли Организации Объединенных Наций в нормотворчестве в сфере налогообложения, был предложен третий вариант, который предусматривает выполнение координационной функции. Поскольку этот вариант не требует принятия имеющего обязательную юридическую силу документа, он в меньшей степени обеспечивает определенность, необходимую для создания достаточно стабильной международной налоговой системы.

³⁰ См., например, <https://unctad.org/topic/competition-and-consumer-protection/un-guidelines-for-consumer-protection>.

Вариант 1: многосторонняя конвенция по налоговым вопросам

53. Первый вариант — это имеющая обязательную юридическую силу конвенция, иногда также называемая «многосторонняя конвенция», которая может охватывать широкий круг налоговых вопросов. Он будет носить «нормативный» характер, поскольку будет содержать конкретные правила, предусматривающие обязательства, в том числе правила, потенциально ограничивающие осуществление права на налогообложение. Многие положения такой конвенции могут быть аналогичны положениям двусторонних налоговых договоров. В ней должны быть прописаны ее цели и даны определения основных понятий. Также в нем должны быть предусмотрены подлежащие неукоснительному соблюдению и желательно в принудительном порядке исполнимые обязательства, которые считаются необходимыми для надлежащей мобилизации внутренних ресурсов, включая правила, касающиеся отчетности и обмена информацией в налоговых целях, а также для создания более благоприятных внутренних условий. Кроме того, в конвенции будет предусмотрено создание контрольного механизма для обеспечения соблюдения правил о представлении информации и обмене ею, а также процедур разрешения споров в случае невыполнения сторонами своих обязательств, например тех или иных правил о распределении доходов между юрисдикциями³¹.

54. Жизнеспособность потенциально всеобъемлющей многосторонней конвенции по налоговым вопросам будет зависеть от следующих факторов: а) политического согласия в отношении необходимости принятого на глобальном уровне и имеющего обязательную юридическую силу решения ряда налоговых вопросов, которые будет охватывать эта конвенция, и б) способности достижения консенсуса по вопросу о подходах. В случае достижения консенсуса о решении не всех, а лишь некоторых налоговых вопросов заключение всеобъемлющего соглашения может оказаться невозможным, однако заключение имеющего обязательную юридическую силу договора все же может быть использовано для оперативного достижения прогресса по наиболее актуальным проблемам путем заключения более узконаправленных соглашений, например многосторонней конвенции Организации Объединенных Наций по борьбе с незаконными финансовыми потоками, связанными с налогообложением.

Вариант 2: рамочная конвенция о международном сотрудничестве в налоговых вопросах

55. Второй вариант — рамочная конвенция — также представляет собой имеющий обязательную юридическую силу многосторонний документ, но «учредительный» по своей природе, поскольку он предусматривает создание общей системы международного налогового управления. Таким образом, в рамочной конвенции будут определены основы будущего международного сотрудничества в налоговых вопросах, в том числе цели, ключевые принципы сотрудничества и структура управления рамочной конвенции о сотрудничестве. Рамочные конвенции могут также включать институциональные положения, предусматривающие создание пленарного форума для проведения обсуждений между государствами с полномочиями на принятие дальнейших нормативных документов, сторонами которых впоследствии могли бы стать государства.

³¹ Данное описание адаптировано с учетом проблематики налогообложения и основано на следующей публикации: Koen De Feyter, “Type and structure of a legally binding instrument on the right to development”, 2019.

56. В протоколах к рамочной конвенции можно было бы отразить дополнительные аспекты, касающиеся «регламентирования», с более подробными обязательствами по конкретным темам, предоставив странам возможность принять их или отказаться от них в зависимости от их приоритетов и возможностей. При наличии достаточного консенсуса по определенным действиям некоторые из этих протоколов могли бы быть согласованы одновременно с рамочной конвенцией. В частности, можно было бы включить протокол о мерах по решению проблемы незаконных финансовых потоков.

57. Благодаря своей гибкости³² рамочные конвенции принимались для решения целого ряда различных задач, включая охрану окружающей среды³³, улучшение состояния здоровья населения³⁴ и обеспечение прав человека³⁵. Они позволяют сторонам решать ту или иную проблему постепенно, соглашаясь начать обсуждение, несмотря на отсутствие широкого политического консенсуса в пользу конкретных решений. Если рамочная конвенция включает требования, касающиеся отчетности, она может помочь сторонам достичь взаимопонимания относительно соответствующих фактов, что облегчит заключение будущих соглашений. Однако существует риск, что принятие рамочной конвенции приведет к отсрочке детальной и практической юридической и технической работы, необходимой для обеспечения реальных изменений.

Вариант 3: рамочный документ по международному сотрудничеству в налоговых вопросах

58. Третий вариант — это разработка не имеющей обязательной силы многосторонней программы согласованных действий на международном, национальном, региональном и двустороннем уровнях по совершенствованию налоговых норм и наращиванию потенциала в сфере налогообложения. Некоторые задачи, такие как ликвидация незаконных финансовых потоков, требуют глобальных действий, поскольку всего несколько юрисдикций могут подорвать усилия большинства. Для решения некоторых других вопросов единый подход не требуется, например для определения соответствующих ставок взимаемых у источника налогов, которые должны применяться к трансграничным платежам в двустороннем контексте. Повышение эффективности управления налогообложением, естественно, происходит на национальном уровне, но оно может быть подкреплено — и зачастую подкрепляется — многосторонними и региональными процессами. Государства-члены, действуя согласно этому рамочному документу, будут анализировать проблемы в сфере налогообложения, чтобы определить уровень или уровни, на которых будет наиболее целесообразно согласовать действия.

59. По существу, этот рамочный документ будет похож на вариант 2, поскольку в нем будут определены принципы или формы международного сотрудничества в налоговых вопросах, но такие принципы или формы не будут являться предметом правовых обязательств. Часто бывает так, что рамочные документы

³² Daniel Bodansky and World Health Organization Tobacco Free Initiative, “The framework convention/protocol approach”, 1999. См. <https://apps.who.int/iris/handle/10665/65355>.

³³ Например, Рамочная конвенция Организации Объединенных Наций об изменении климата.

³⁴ Например, Рамочная конвенция Всемирной организации здравоохранения по борьбе против табака.

³⁵ Например, Рамочная конвенция о защите национальных меньшинств.

составляются на основе выводов, сделанных по итогам тематических межправительственных конференций³⁶.

60. В случае достижения политического консенсуса относительно того, что конкретная проблема требует не только согласованных действий, но и подлежащих неукоснительному соблюдению правовых обязательств на глобальном уровне, Генеральная Ассамблея могла бы одобрить согласование документа, близкого к варианту 1 или варианту 2. Соответственно, три обозначенных варианта не являются взаимоисключающими, поскольку рамочный документ с рекомендациями в отношении внутренних налоговых правил мог бы сосуществовать с многосторонней конвенцией по налоговым вопросам или рамочной конвенцией, посвященной международным налоговым правилам.

61. Чтобы помочь государствам-членам и другим заинтересованным сторонам в рассмотрении предложенных вариантов, в приведенной ниже таблице обозначены основные характеристики каждого из них³⁷.

Характеристики трех вариантов

Характеристики	Варианты		
	Многосторонняя конвенция по налоговым вопросам	Рамочная конвенция о международном сотрудничестве в налоговых вопросах	Рамочный документ по международному сотрудничеству в налоговых вопросах
Что из себя представляет вариант?	Имеющее обязательную юридическую силу соглашение, которое предусматривает исполнимые в принудительном порядке обязательства в отношении международного сотрудничества в налоговых вопросах, в частности обмен информацией, тем самым потенциально изменяя права сторон на налогообложение. Оно носит преимущественно нормативный характер	Имеющее обязательную юридическую силу соглашение, определяющее общую систему управления в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах. Оно носит преимущественно учредительный характер, а нормативные аспекты закрепляются в протоколах	Не имеющая обязательной силы программа согласованных действий на международном, национальном, региональном и двустороннем уровнях по совершенствованию налоговых норм и наращиванию потенциала в сфере налогообложения
В каких случаях вариант наиболее целесообразен?	Когда достигнут политический консенсус относительно необходимости решения вопроса на глобальном уровне и есть согласие по поводу метода его решения. При наличии консенсуса лишь по конкретным вопросам может быть целесообразно заключить	Когда нет непосредственного политического консенсуса по обязательным предметным мерам и/или когда проблема носит изменчивый характер, поскольку этот вариант позволяет добиваться прогресса постепенно	Когда отсутствует политический консенсус по предметным мерам или некоторые аспекты проблемы требуют многоуровневого подхода либо лучше всего решаются не на глобальном, а на национальном, региональном или двустороннем уровнях, хотя в

³⁶ Например, подготовка Сендайской рамочной программы по снижению риска бедствий на 2015–2030 годы была инициирована в ходе консультаций заинтересованных сторон, после чего состоялись межправительственные переговоры, а затем она была одобрена на третьей Всемирной конференции Организации Объединенных Наций по снижению риска бедствий и принята Генеральной Ассамблеей в резолюции 69/283.

³⁷ Описание составных частей инклюзивного и эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах, о которых говорится в таблице, см. в разделе II.

<i>Характеристики</i>	<i>Варианты</i>		
	<i>Многосторонняя конвенция по налоговым вопросам</i>	<i>Рамочная конвенция о международном сотрудничестве в налоговых вопросах</i>	<i>Рамочный документ по международному сотрудничеству в налоговых вопросах</i>
	менее всеобъемлющие соглашения, например многостороннюю конвенцию Организации Объединенных Наций по борьбе с незаконными финансовыми потоками, связанными с налогообложением		основе таких подходов по-прежнему лежит этот рамочный документ
Участие	Всеобщее	Всеобщее	Всеобщее
Формирование повестки дня	Всеобщее	Всеобщее	Всеобщее
Принятие решений	На этапе согласования: правила Генеральной Ассамблеи В дальнейшем: в соответствии с условиями конвенции и с учетом решений и действий Конференции Сторон	На этапе согласования: правила Генеральной Ассамблеи В дальнейшем: в соответствии с условиями конвенции и с учетом решений и действий Конференции Сторон	На этапе согласования: правила Генеральной Ассамблеи
Осуществление	Предусмотрено в конвенции	Предусмотрено в рамочной конвенции	Добровольное участие государств в предусмотренных рамочным документом усилиях на международном, национальном, региональном или двустороннем уровнях
Разрешение споров	Предусмотрено в конвенции	Предусмотрено в рамочной конвенции	Не применимо, так как не предполагается установление подлежащих неукоснительному соблюдению обязательств

V. Последующие шаги

62. В настоящем разделе представлен обзор последующих шагов, предусматриваемых в связи с каждым из вариантов.

63. Если будет выбран вариант 1 — разработка многосторонней конвенции по налоговым вопросам, — то последующим шагом будет, например, создание специальной межправительственной консультативной группы экспертов в целях подготовки под руководством государств-членов проекта круга ведения для согласования такого документа. Группа экспертов будет изучать вопросы, которые могут быть охвачены, и причины, по которым они должны быть рассмотрены в такой конвенции, с тем чтобы вынести рекомендацию в отношении сферы охвата такого соглашения — либо всеобъемлющей многосторонней конвенции по налоговым вопросам, либо конвенции, посвященной конкретным проблемам в сфере

международного сотрудничества в налоговых вопросах. Группе экспертов, скорее всего, будет предложено представить круг ведения на следующей сессии Генеральной Ассамблеи. Впоследствии, если Генеральная Ассамблея согласится с вынесенными рекомендациями, можно будет создать специальную межправительственную переговорную группу для согласования конвенции под руководством государств-членов.

64. Если будет выбран вариант 2 — рамочная конвенция, — то последующие шаги будут аналогичными. Поскольку рамочная конвенция разрабатывается в более общем плане, можно было бы начать с создания специальной межправительственной переговорной группы для подготовки круга ведения под руководством государств-членов. Однако специальная межправительственная консультативная группа экспертов, действующая под руководством государств-членов, могла бы лучше определить, можно ли одновременно с согласованием рамочной конвенции провести переговоры по каким-либо протоколам по вопросам существа, поскольку в данном случае, возможно, следовало бы придерживаться той же двухэтапной процедуры, что и в случае выбора варианта 1, предусматривающего разработку многосторонней конвенции по налоговым вопросам.

65. Как было отмечено выше, программы согласованных действий часто разрабатываются на основе результатов тематических конференций. Если будет выбран вариант 3, то можно было бы создать действующую под руководством государств-членов специальную межправительственную группу экспертов, уполномоченную выполнять функции подготовительного комитета для проведения связанных с вопросами существа и организационными вопросами мероприятий по подготовке к проведению конференции, включая согласование исходных документов и проекта итогового документа по наиболее актуальным проблемам в сфере международного сотрудничества в налоговых вопросах.

66. Может показаться, что последующие шаги, предусмотренные в связи с вариантами 1 и 2, потребуют больше времени, чем шаги, предусмотренные в связи с вариантом 3, но имеет смысл тщательно продумать порядок работы, когда цель заключается в установлении подлежащих неукоснительному соблюдению правовых обязательств. При этом для осуществления инклюзивных и эффективных процессов подготовки к конференциям высокого уровня необходимо время, поэтому скорость реализации последующих шагов может не сильно отличаться между тремя вариантами.

67. Наконец, в резолюции [77/244](#) Генеральной Ассамблеи в качестве возможного последующего шага предусматривается создание специального межправительственного комитета открытого состава под руководством государств-членов, чтобы рекомендовать действия по вариантам обеспечения инклюзивности и эффективности международного сотрудничества в налоговой сфере. Этот шаг будет целесообразен, если Генеральная Ассамблея на своей семьдесят восьмой сессии не сможет согласовать дальнейшие действия.

VI. Содействие повышению роли Организации Объединенных Наций в обеспечении в полной мере инклюзивного и более эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах

68. Выбор любого из вариантов обеспечения в полной мере инклюзивного и более эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах потребует более активного участия всех государств-членов в межправительственных обсуждениях по налоговым вопросам в Организации Объединенных Наций.

Это будет зависеть от того, насколько правительства всех стран будут готовы уделить первоочередное внимание международным переговорам по налоговым вопросам в Организации Объединенных Наций и выделить для них достаточные ресурсы, чтобы обеспечить озвучивание и полный учет потребностей и возможностей своей страны. Кроме того, вероятно, потребуются расширение поддержки — в виде предоставления финансовых и людских ресурсов — в усилиях по наращиванию потенциала со стороны международных организаций, гражданского общества и других заинтересованных сторон, а также продолжение координации действий и сотрудничества между секретариатами этих организаций, в том числе в рамках Платформы для сотрудничества в налоговых вопросах, и с межрегиональными, региональными и субрегиональными организациями.

69. В настоящее время деятельность международных организаций, региональных налоговых организаций, государственных ведомств, занимающихся вопросами развития, организаций гражданского общества и академических кругов по наращиванию потенциала³⁸ зачастую направлена на оказание помощи развивающимся странам в применении существующих налоговых правил и повышение эффективности управления налогообложением в связи с этими налоговыми правилами. Однако, как было отмечено развивающимися странами в ходе специального совещания Экономического и Социального Совета по международному сотрудничеству в налоговых вопросах в 2023 году, если эти правила не будут должным образом соответствовать их обстоятельствам, то техническая помощь по применению этих правил не позволит решить их наиболее актуальные проблемы и удовлетворить их насущнейшие потребности в плане наращивания потенциала в области налоговой политики и управления налогообложением³⁹.

70. Кроме того, во многих материалах, представленных для подготовки настоящего доклада, содержалась просьба к международным организациям, к организациям гражданского общества и — что, возможно, наиболее важно — к региональным налоговым организациям обеспечить наращивание потенциала, чтобы помочь развивающимся странам более эффективно участвовать в многосторонних обсуждениях. Эти организации играют решающую роль в оказании помощи в этом процессе. Дальнейшая координация их деятельности поможет обеспечить оптимальное использование ресурсов для удовлетворения высокого спроса на поддержку в усилиях по наращиванию потенциала в области налоговой политики и управления налогообложением с учетом различных потребностей и приоритетов стран, в том числе с точки зрения их эффективного участия в многосторонних процессах.

VII. Резюме и заключение

71. Настоящий доклад был подготовлен на фоне становившейся все более серьезной обеспокоенности по поводу того, что международная финансовая архитектура — а вместе с ней и международная налоговая система — недостаточно способствуют восстановлению экономики после пандемии, финансированию деятельности по достижению целей в области устойчивого развития и действиям по борьбе с изменением климата. В настоящее время на глобальном уровне обсуждается возможность кардинальной перестройки международной финансовой архитектуры. Между тем, как свидетельствует решение Генеральной Ассамблеи о начале в Организации Объединенных Наций межправительственных обсуждений по налоговым вопросам, уже сложился консенсус

³⁸ Ориентировочный перечень см. по адресу: <https://financing.desa.un.org/inputs>.

³⁹ См. United Nations, Economic and Social Council, official summary of the Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters, New York, 31 March 2023, para. 14.

относительно необходимости укрепления международного сотрудничества в налоговых вопросах для борьбы с уходом и уклонением от уплаты налогов и незаконными финансовыми потоками, которые отнимают столь необходимые ресурсы, прежде всего у развивающихся стран, а также для создания более справедливых, инклюзивных и эффективных налоговых систем, которые особенно нужны для укрепления доверия и стимулирования преобразований, предусмотренных в глобальной повестке дня в области устойчивого развития.

72. Международное сообщество должно не упустить эту возможность для достижения значимого прогресса в данной области. В соответствии с содержащейся в резолюции просьбой в настоящем докладе проведен анализ существующих договоренностей, определены дополнительные варианты и намечены возможные последующие шаги. Государства-члены должны оценить имеющиеся варианты и в ходе этой сессии принять своевременное решение о наиболее подходящем варианте и последующем шаге на пути к обеспечению в полной мере инклюзивного и более эффективного международного сотрудничества в налоговых вопросах в интересах устойчивого развития. При принятии этого решения следует также учесть возможности, которые предоставились бы благодаря потенциальному проведению четвертой Международной конференции по финансированию развития в 2025 году. Генеральный секретарь хотел бы выразить всем заинтересованным сторонам глубокую признательность за их ценный вклад и рассчитывает на их участие в работе, запланированной на ближайшие месяцы.
