

РАЗВИТИЕ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕКТОРА ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

*Н.Г. ВОВЧЕНКО, доктор экономических наук, профессор кафедры финансов, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)
e-mail: nat.vovchenko@gmail.ru*

*А.С. АЛЕКСЕЕВ, соискатель кафедры финансов, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)
e-mail: Alexceev-post@yandex.ru*

Аннотация

Статья посвящена исследованию международного налогообложения, которое в современных условиях спешно корректируется вслед за бурным развитием компаний сферы цифровых технологий. Устаревшие подходы в налогообложении транснациональных компаний, использующих вариации бизнес-моделей, привели к распылению ими налоговой базы, уклонению от уплаты налогов, потерям налоговых доходов национальными бюджетами. В статье проведен критический анализ наиболее важных рекомендаций по совершенствованию международного налогообложения, разработанных ОЭСР, признанным авторитетным экономическим интеграционным объединением в мире. Авторы пришли к выводу о необходимости ускоренного достижения международного консенсуса по вопросам введения цифрового налога.

Ключевые слова: ОЭСР, план BEPS, цифровая экономика, налоговая юрисдикция, бизнес-модели, международное налоговое сотрудничество, цифровой налог.

DOI: 10.31429/2224042X_2021_63_14

Цифровизация всех областей жизни общества сказалась на трансформации моделей ведения бизнеса, развитии многонациональных цифровых компаний, налоговых систем стран, характере международного сотрудничества в налоговой сфере. На современном этапе вопросы международного налогообложения, налогового администрирования и налогового сотрудничества различных стран занимают центральное место в обеспечении национальной конкурентоспособности и технологических прорывов. В свете последних событий в мире особую актуальность приобретают вопросы налогообложения цифрового сектора экономики, разработки и внедрения

разными странами универсальных механизмов налогообложения цифровых гигантов на международном уровне. Данное обстоятельство ставит в центр внимания современных государств вопросы совершенствования международного налогообложения и его стимулирующей роли в обеспечении позитивного социально-экономического роста.

Согласимся с точкой зрения Л.В. Полежаровой о том, что «...основные проблемы налогообложения в цифровом секторе заключаются в сложностях признания истинной личности налогоплательщика, установлении статуса транзакций, обосновании факта существенного налогооблагаемого присутствия иностранной организации в конкретной юрисдикции» [5, с. 131]. Отсутствие синхронизации между международным налогообложением и цифровой экономикой приводит к существенным потерям национальных бюджетов государств. Полученные налоговые доходы могли бы существенно снизить объемы дефицитов бюджетов, образовавшихся вследствие антиковидных бюджетных мер, принятых правительствами государств мира.

Актуальность решения вопросов налогообложения цифровой экономики в контексте мирового сообщества объясняется ростом сектора цифровой экономики, увеличением количества крупнейших цифровых компаний, выходящих на мировые рынки.

Выборка коммерческих организаций в сфере цифровых технологий на основе регистрации их в конкретной стране (фактор месторасположения), приведенная О.П. Подымниковым, показывает абсолютное лидерство США в этой сфере: зарегистрировано 66 компаний, их доля в общей капитализации

составляет 72,75 %. На втором месте по количеству зарегистрированных компаний находится Япония: 6 компаний, но их доля в общей капитализации составляет лишь 3,22 %. Третье место по количеству компаний (5) занимает Китай, опережающий Японию по капитализации почти в 3 раза. В Нидерландах зарегистрировано 3 компании, в Германии, Индии, Великобритании, Франции, Швейцарии — по 2 компании [3, с. 55].

Цифровые компании являются многоотраслевыми (многофункциональными). По мнению А.М. Краснобаевой, благодаря адаптивному производству, искусственному интеллекту, «интернету вещей», автономным цепочкам поставок появляются и распространяются новые бизнес-модели, их вариации, что свидетельствует о необходимости реформирования традиционной (действующей) системы их налогообложения. К видам цифровых бизнес-моделей можно отнести модели интернет-магазина, социальных сетей, многосторонней платформы, торговых посредников, поставщиков факторов производства и др. [2, с. 1—3]. Вынужденное социальное дистанцирование в условиях пандемии стало стимулом для развития цифрового платформенного бизнеса.

О.П. Поддымников, например, приводит классификацию цифровых компаний по трем секторам (sector): технологический сектор, сектор услуг связи, сектор потребительских товаров циклического спроса, включающих разнообразные отрасли (industry): программное обеспечение — приложения; полупро-

водники; полупроводниковое оборудование и материалы; бытовая электроника; компьютерное оборудование; телекоммуникационные услуги; интернет-торговля и др. (табл. 1) [3].

Анализируя данные, приведенные в табл. 1, следует обратить внимание на лидерские позиции технологического сектора, на который приходится 70 % всех компаний, 52 % занятых сотрудников, 58 % — в общей капитализации. Сравнительный анализ секторальных показателей позволяет отметить существенные расхождения между ними. Технологический сектор по количеству компаний превышает сектор потребительских товаров циклического спроса в 17,5 раза, по капитализации — в 4,33 раза, по количеству сотрудников — в 2,7 раза, при этом по показателю капитализации одной компании и количеству сотрудников, приходящихся на одну компанию, этот сектор опережает два других в разы.

Нам представляется, что цифровые компании непросто выделить в самостоятельную категорию налогоплательщиков. Отдельную цифровую компанию проблематично отнести к какой-то конкретной бизнес-модели. Цифровизация — это сквозной инструмент, который позволяет многим сферам достигать высокой эффективности и прибыльности. Как правило, цифровые компании используют несколько бизнес-моделей (вариацию), поэтому разработать модель налогообложения для каждой бизнес-модели нецелесообразно ввиду сложного подсчета факторов, влияющих на

Таблица 1

Характеристика компаний в сфере цифровых технологий по секторам экономики [3, с. 54—55]

Сектор	Количество компаний, ед.	Капитализация (всего), млрд дол. США	Капитализация одной компании (среднее), млрд дол. США	Количество сотрудников (всего), чел.	Количество сотрудников в одной компании (среднее), чел.
1. Технологический	70	10 196	145	3 525 481	50 364
2. Услуги связи	26	4 767	183	1 859 798	71 531
3. Потребительские товары циклического спроса	4	2 355	588	1 283 999	321 000
<i>Итого</i>	100	17 318	916	6 669 215	442 895

финансовые показатели, формирование налоговой базы, налогообложение, распределение налоговых прав между государствами. Также очень опасен риск, когда из-за большого объема особенностей и правил регулирования в одной и той же сфере деятельности уровень налогообложения может отличаться в несколько раз.

В целом использование цифровых бизнес-моделей позволяет вести коммерческую деятельность в стране рынка потребителей, пользователей без физического присутствия, без участия сотрудников, удаленно, с помощью технических средств, что усложняет идентификацию коммерческих сделок, совершаемых в цифровом пространстве, приводит к несовершенству действующего налогового законодательства и поиску новых подходов к налогообложению транснациональных компаний (ТНК) из различных сфер и отраслей экономики.

Рост крупнейших ТНК, степень их интернационализации порождает ряд «показательных» проблем. Вместе с ростом ТНК возрастает проблема их налогообложения в различных странах мира. Компании цифрового сектора, как правило, размещая инвестиции, выбирают страны не только с развитой инфраструктурой, гибким производственным процессом, но и с низким уровнем налоговой нагрузки в первую очередь (низкие налоговые юрисдикции). В итоге может происходить размывание налоговой базы, использование агрессивного налогового планирования, возникает проблема поиска международного консенсуса между странами по ряду вопросов налогообложения. Это отражается на экономических и социальных макроэкономических показателях развития стран: на уровне их валового внутреннего продукта (далее — ВВП), на индексе промышленного производства, на объеме налоговых поступлений, на уровне развития сектора информационно-коммуникационных технологий и других показателях.

Обратим внимание, что становление международного сотрудничества в налоговой сфере можно связать с событиями 1921 г., когда Лига Наций сфокусировалась в своей

деятельности на вопросе избежания двойного налогообложения. В это время появилась модель двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. В 1963 г. данная форма налогового сотрудничества получила продолжение в конвенции ОЭСР двойного налогообложения по доходам и капиталу. Таким образом, этой организации принадлежит одна из ведущих ролей в развитии международного сотрудничества в налоговой сфере, наработки которой особенно важны в период высокой степени цифровизации общества. ОЭСР как наиболее мощное экономическое интеграционное объединение в мире обеспечивает основную долю мирового ВВП (более 60 % мирового ВВП). Именно ОЭСР среди прочих международных организаций можно считать эталоном плодотворного сотрудничества, в том числе в налоговой сфере в ракурсе развития цифровой экономики.

Основным рабочим органом ОЭСР является Форум по налоговому администрированию (далее — FTA), который функционирует в сфере глобального налогового сотрудничества. FTA совместно с рабочими группами при Комитете ОЭСР занимается вопросами по налоговым соглашениям об избежании двойного налогообложения, по трансфертному ценообразованию, прозрачности и обмену информацией, налогообложению компаний цифровой экономики и др.

Проведем оценку итогов работы ОЭСР за 2015—2020 гг. в целях разбора влияния и результатов деятельности данной организации. На наш взгляд, к важнейшим достижениям ОЭСР в области международного налогового сотрудничества можно отнести следующие.

Во-первых, с 2013 г. реализуется разработанный ОЭСР план действий BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit), включающий 15 мероприятий, направленных на совершенствование международной налоговой политики и налогового администрирования в рамках борьбы с международным уклонением от налогообложения, в том числе в цифровой экономике. Международное налоговое сотрудничество направлено на борьбу с уклонением от уплаты налогов, защиту национальных

интересов, устранение двойного налогообложения и двойного неналогообложения, гармонизацию налоговых систем, обеспечение налогового суверенитета с помощью обмена информацией между налоговыми органами и формирование единых международных рекомендаций по налогообложению сектора цифровой экономики.

Во-вторых, ОЭСР считает необходимым урегулирование принципов определения юрисдикции ТНК, в том числе в сфере цифровых технологий. Они должны уплачивать налоги не в странах с льготной системой налогообложения, а в тех странах, где они оказывают услуги. Л.В. Полежарова отмечает, что «цифровизация экономики затрудняет реализацию плана BEPS, оставляя страны нахождения потребителей цифровых услуг (страны-рынки) без адекватных налогов на доходы их продавцов, а также становится причиной возникновения более значимых налоговых проблем, например, касающихся модификации методов разделения между стра-

нами прав на доходы ТНК» [5, с. 133].

В 2019 г. ОЭСР развернула международную дискуссию о целесообразности перехода к новым методам налогообложения прибыли (доходов) ТНК, предложив два проекта (пакета мер): «Pillar One» и «Pillar Two» (табл. 2).

Первый пакет мер предполагает изменение действующих принципов налогообложения глобальной прибыли ТНК. В данном направлении соглашение пока не достигнуто, но все входящие в ОЭСР страны сошлись на том, что базой должен быть принцип обложения чистого дохода цифрового бизнеса независимо от того, где физически присутствует субъект хозяйствования в юрисдикции и при максимальной простоте администрирования. Одним из его достоинств является переход к использованию формализованных методов. Второй пакет рассматривает возможности «реверсивного налогообложения». То есть в том случае, если налоговые органы юрисдикции, где получена прибыль, не воспользовались своим правом налогообложения циф-

Таблица 2

Содержание «Pillar One» и «Pillar Two», предложенных ОЭСР в 2019 г. [9—10]

Методы (подходы)	Содержание метода (подхода)
«Pillar One»: изменение подходов к разделению глобальной прибыли ТНК между странами в сфере цифровых технологий на основе критерия удаленного налогооблагаемого присутствия	
Модифицированный метод (подход) разделения сверхнормальной прибыли	Нормальная прибыль и сверхприбыль разделяются по налоговым юрисдикциям на основе действующих стандартов Сверхнормальная прибыль разделяется на основе новых критериев, обеспечивающих поступление налоговых доходов в страну — рынка сбыта (потребителей цифровых услуг) (формализованный метод)
Метод формального разделения прибыли	Разделение глобального дохода ТНК между налоговыми юрисдикциями на основе формулы (согласовывается странами), включающей показатели и их весовые коэффициенты
Метод вмененной прибыли	Определение налогооблагаемой прибыли МНК формализованным методом в стране рынка сбыта (потребителей цифровых услуг) с учетом различных факторов, увеличивающих, уменьшающих или освобождающих ее от налогообложения
«Pillar Two»: усовершенствованные методы борьбы с размыванием налоговой базы (дополнение плана BEPS)	
Метод включения дохода (глобальный минимальный налог)	Если иностранная прибыль дочерней компании была обложена по ставке ниже согласованной минимальной ставки, то в стране материнской компании вправе ее дообложить
Метод обязательных платежей	Если доход облагается в стране получателя дохода налогом по ставке ниже минимальной, то страна-источник вправе отказать в вычитаемых или необлагаемых налогом трансграничных платежах

ровой компании, то необходимо обеспечить уплату международными компаниями минимального налога.

В-третьих, в рамках ОЭСР достигнуты решения по вопросам автоматизации обмена информацией между различными странами. В 2019 г. страны автоматически обменивались информацией о 84 млн финансовых счетов по всему миру, покрывающих общие активы в 10 трлн дол. США. Около 107 млрд евро дополнительных налоговых поступлений были выявлены в результате программ добровольного раскрытия информации, офшорных налоговых расследований и связанных с ними мер с 2009 г. ОЭСР применила, таким образом, разработанный ранее стандарт автоматического обмена информацией («АЕОИ»), проведя мониторинг внедрения странами стандартов автоматического обмена информацией и поставив странам оценки. В декабре 2020 г. был опубликован доклад «Peer Review» по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах 2020 г. По оценкам ОЭСР 88% юрисдикций, участвовавших в автоматическом обмене с 2017—2018 гг., имели удовлетворительную правовую базу [6].

В-четвертых, ОЭСР разработан важный директивный документ (так называемый Policy Note). В рамках данного документа страны, осуществляющие международную борьбу с размыванием налогооблагаемой базы (их количество составляет: 64 представителя 95 стран-членов и 12 организаций-наблюдателей), разрабатывают мероприятия по совершенствованию налогообложения транснациональных компаний в условиях цифровизации экономик. Различные налоговые ставки в странах — членах ОЭСР — приводят к перетеканию прибыли в юрисдикции с низкими налогами. В странах ЕС отсутствует гармонизированный подход к налогообложению цифровой экономики, не решен до конца вопрос налогообложения цифровых гигантов, ведется множество дискуссий вокруг данной проблемы.

В марте 2018 г. промежуточный экспертный доклад ОЭСР зафиксировал «параллельные стратегии» ряда стран и организаций-

субъектов мировой политики относительно цифрового сегмента глобальной экономики. Ключевыми пунктами разногласия остаются определение локации цифрового присутствия компании и вопросы по учету извлечения прибыли из нематериальных активов. Анализ экспертов ОЭСР выявляет две основные позиции. Первая из них связана с резкой активизацией совершенствования политики налогообложения по отношению к крупнейшим технологическим компаниям, создающим колоссальные объемы прибыли в сегментах цифровой экономики. Другая группа отстаивает принципы универсальности налоговых правил для всех отраслей экономики. На ужесточении налоговой политики настаивают Франция и Германия. Против выступает ряд стран с низким уровнем корпоративной налоговой нагрузки (Латвия, Литва, Болгария, Ирландия, Люксембург, Кипр и др.) [7].

Россия, например, в контексте указанных цифровых услуг придерживается следующей позиции на международной арене. С 2021 г. снижена ставка по налогу на прибыль цифровых компаний с 20 до 3 % (3 % — налог на прибыль в федеральный бюджет; 0 % — в региональный бюджет) и страховым взносам (6 % — взносы на пенсионное страхование, 1,5 — на социальное страхование, 0,11 % — на медицинское страхование). Льготные условия предназначены для разработчиков электронных изделий и компаний, которые работают в сфере информационных технологий. Сделки с криптовалютой с 2021 г. облагаются по ставке 15 %, при превышении дохода в 5 млн р. Для сравнения: с продажи криптовалют ставки налога в разных странах, следующие: в США — 10—37 %; во Франции — 14—45 %; в Японии — 15—55 % [4].

Восемнадцатого марта 2021 г. в целях развития принятых мер поддержки цифровых компаний в России заместитель председателя Правительства РФ Д.Н. Чернышенко провёл встречу с их представителями. В итоге был сформирован документ в виде таблицы-плана из 64 мер поддержки по 9 направлениям для цифровой отрасли на основе предложений от более чем 250 экспертов. Данная таб-

лица Мишустина — Чернышенко — Шадаева размещена в открытом доступе на сайте Цифровая Экономика.РФ.

С 2019 г. в России ведутся активные дискуссии о введении цифрового налога в поисках новых источников пополнения бюджета. Как отмечает основатель TalkBank М. Попов, в России цифровой налог уже реализован относительно иностранных участников рынка. Зарубежные компании, которые предоставляют цифровые услуги, дополнительно добавляют НДС, от которого свободны российские ИТ-разработки [4].

Несмотря на уже имеющиеся меры по вопросам налогообложения цифровых компаний мира, консенсус между странами ОЭСР до сих пор не достигнут. А.С. Алексеев, С.Н. Рукина отмечают, что «...Европейской комиссией разработана модель цифрового налога для государств ЕС (digital services tax, DST), который предлагается исчислять по ставке 3 % в отношении компаний с годо-

вым совокупным доходом в 750 млн евро и общим доходом из источника в ЕС в размере 50 млн евро. Поскольку у DST модельный характер, то государства ЕС по-разному отнеслись к его введению» [1, с. 144]. Объявленные, предложенные и внедренные налоги на цифровые услуги в некоторых европейских странах ОЭСР по состоянию на 14 октября 2020 г. представлены в табл. 3.

По вопросу международного сотрудничества налоговых администраций в ракурсе развития цифровой экономики, введения цифрового налога ОЭСР и сегодня продолжает деятельность в данных направлениях. Несмотря на определенные достижения ОЭСР, очевидна необходимость вовлечь в проект большее количество стран, поскольку без их участия не могут быть решены ключевые вопросы налогообложения цифровой экономики. Степень участия стран в реализации плана BEPS ОЭСР в рамках цифровой повестки отражена в табл. 4.

Таблица 3

Структура цифрового налога в некоторых европейских странах ОЭСР на 14 октября 2020 г. [2]

Страна	Ставка, %	Масштаб	Глобальный порог дохода	Порог внутреннего дохода	Статус
Франция	3,0	Предоставление цифрового интерфейса Рекламные услуги на основе данных пользователей	750 млн евро (840 млн дол.)	25 млн евро (28 млн дол.)	Реализовано (ретроактивно применяется с 1 января 2019 г.; Франция согласилась приостановить сбор DST до декабря 2020 г. в обмен на согласие США отложить ответные тарифы на французские товары)
Австрия	5,0	Интернет-реклама	750 млн евро (840 млн дол.)	25 млн. евро (28 млн дол.)	Реализовано (с января 2020 г.)
Венгрия	7,5	Доходы от цифровой рекламы	100 млн форинтов (344 тыс. дол.)	Н/о	Реализовано (в качестве временной меры ставка налога на цифровую рекламу снижена до 0 %, действует с 1 июля 2019 г. по 31 декабря 2022 г.)
Великобритания	2,0	Платформы социальных сетей Поисковая система в Интернете Онлайн-рынок	500 млн фт. (638 млн дол.)	25 млн фт. (32 млн дол.)	Реализовано (ретроактивно применяется с 1 апреля 2020 г.)

Таблица 4

Степень участия стран в реализации плана BEPS в рамках цифровой повестки [8]

Группы стран по активности налоговых реформ	Страны — члены ОЭСР, участники плана BEPS	Страны — участники инклюзивной рамочной программы по BEPS
Страны с высокой степенью активности участия в реализации мероприятий ОЭСР	Страны Европейского союза, США, Япония, Турция и др.	Россия, Сингапур, Китай, Бразилия, Индия
Страны со средней степенью активности участия в реализации мероприятий ОЭСР	Греция, Канада, Южная Корея, Чили, Венгрия и некоторые другие	Гонконг, Саудовская Аравия, Индонезия, Мексика и др.
Страны, не проявившие активности в участии в реализации мероприятий ОЭСР	Латвия, Литва	Грузия, Казахстан, Кения, Андорра, Ангола, Болгария и пр.

Как следует из анализа показателей табл. 4, активными странами — участницами налоговых реформ ОЭСР — выступают: США, Китай, Сингапур, Франция, Бельгия, Германия, Люксембург, Нидерланды, Дания и другие страны со значительным ВВП. В то время как остальные страны медленнее осуществляли налоговые реформы в рамках плана BEPS.

Доклад ОЭСР с экспертной оценкой по внедрению стандартов BEPS был опубликован 24 марта 2020 г. Согласно докладу происходит увеличение юрисдикций, присоединившихся к многосторонней конвенции MLI («Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting», или «Многосторонняя конвенция по имплементации связанных с налоговыми соглашениями мерами для предотвращения BEPS»): заключено 129 налоговых соглашений [12]. MLI-конвенция вносит изменения в 1 100 соглашений об избежании двойного налогообложения, она направлена на борьбу с практикой злоупотребления положениями этих соглашений. Эффективность реализации плана BEPS можно оценить в разрезе некоторых стран, активно его реализующих.

Проведенное исследование позволило сделать вывод о том, что современный этап развития цифрового общества, когда цифровые технологии проникают и пронизывают все сферы человеческой деятельности, порождает новые бизнес-модели, формы финансовых

операций, получаемых доходов, новых субъектов международных налоговых отношений и, соответственно, приводит к необходимости совершенствования действующих моделей налогообложения ТНК. В настоящее время среди стратегических приоритетов ОЭСР как одного из самых авторитетных экономических интеграционных объединений в мире, находятся вопросы, связанные с обновлением подходов к глобальному налоговому регулированию в связи с цифровизацией экономики. В 2019 г. ОЭСР предложила мировому профессиональному сообществу сконцентрироваться на дискуссии о дополнительных правилах налогообложения ТНК — «Pillar One» и «Pillar Two», базирующихся на формализованных методах, не применявшихся ранее, спор продолжается в современных условиях. Многие вопросы налогообложения цифровой экономики могут быть наиболее эффективно решены только при условии выработки универсальных подходов, правил и коллективных мер большинством стран мира. Нам представляется, что ключевым направлением здесь может стать не одностороннее введение цифровых налогов в странах, а разработка гармонизированного механизма налогообложения цифровых компаний, создание налоговых условий для их динамичного развития. Тесное сотрудничество между всеми странами в налоговой сфере позволит обеспечить гармонизацию налоговых систем и налоговой политики, унифицировать нало-

говое законодательство и механизмы налогообложения субъектов цифровой экономики, предотвращать уклонение от уплаты налогов, а главное — создать комфортную среду для развития цифровой отрасли.

Библиографический список

1. *Алексеев А.С., Рукина С.Н.* Влияние регулирования финансовых отношений на развитие цифровых технологий // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2021. № 3. С. 139—145.
2. *Краснобаева А.М.* Современные проблемы формирования и сохранения налоговой базы по налогу на прибыль компаний в условиях цифровой экономики // Налоги и налогообложение. 2019. № 12. С. 1—9.
3. Под предлогом коронавируса в Минфине предложили ввести цифровой налог URL: <https://expert.ru/2021/01/16/ot-litsa-minfine-prozvuchala-id-eyu-vvesti-tsifrovoj-nalog/>.
4. *Поддымников О.Н.* Исследование факторов, влияющих на финансовые показатели компаний сферы цифровых технологий // Финансы. 2021. № 3. С. 51—58.
5. *Полежарова Л.В.* Развитие базовых методов международного налогообложения в условиях цифровой трансформации экономики // Экономика. Налоги. Право. 2020. № 13 (4). С. 130—139.
6. Российский центр компетентности и анализа стандартов ОЭСР. URL: <https://oecd-russia.org/analytics/avtomaticheskij-obmen-rossiya-v-horoshistah-.html>.
7. Центр компетенций по взаимодействию с международными организациями: Центр НИУ «Высшая школа экономики». URL: <https://globalcentre.hse.ru/data/2018/11/26/1141384430/налоги,%20для%20сайта.pdf>.
8. BEPS Actions Implementation Matrices. OECD. URL: <https://deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-action-implementation-matrices>.
9. Global Anti-Base Erosion Proposal («Globe») — Pillar Two. OECD. URL: <https://oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretarion-proposat-unified-approach-pillar-two>.
10. Secretarion Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One. OECD. URL: <https://oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretarion-proposat-unified-approach-pillar-on>.