

Совершенствование налоговой политики России в сфере международного налогообложения

Людмила Владимировна Полежарова

E-mail: LVPolezharova@fa.ru, ORCID: 0000-0002-2636-6567
Финансовый университет, г. Москва, Российская Федерация

Миляуша Рашитовна Пинская

E-mail: MPinskaya@nifi.ru, ORCID: 0000-0001-9328-1224
Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России;
Финансовый университет, г. Москва, Российская Федерация

Екатерина Юрьевна Виноградова

Министерство финансов Российской Федерации,
г. Москва, Российская Федерация

Аннотация

Актуальность проблемы совершенствования налоговой политики в сфере международного налогообложения обусловлена необходимостью адаптации Российской Федерации к санкционным условиям и выработки иммунитета к новым вызовам. В статье предлагаются концептуальные подходы к защите налоговых интересов России, обеспечивающие ее суверенные права в международно-налоговой сфере. В данном контексте проведена эмпирическая оценка последствий для России зарубежных инициатив по распределению глобальной прибыли между юрисдикциями в условиях ограничения участия нашей страны в процессах международного обмена налоговой информацией, в процедурах разрешения международных налоговых споров. Предложены меры, направленные на противодействие размыванию национальной налоговой базы в условиях ограничения сотрудничества и кооперации в области налогового администрирования. Практическое применение полученных результатов возможно при уточнении уже имеющихся многосторонних и двусторонних международных налоговых договоров с дружественными странами в целях повышения привлекательности России для инвесторов из этих стран.

Ключевые слова: международное налогообложение, деофшоризация, международное сотрудничество в налоговой сфере, международный налоговый договор, обмен информацией, Pillar 1, Pillar 2

JEL: F23, H25, H26

Финансирование: статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве Российской Федерации в 2024 г.

Для цитирования: Полежарова Л. В., Пинская М. Р., Виноградова Е. Ю. Совершенствование налоговой политики России в сфере международного налогообложения // Финансовый журнал. 2024. Т. 16. № 3. С. 40–50. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2024-3-40-50>.

© Полежарова Л. В., Пинская М. Р., Виноградова Е. Ю., 2024

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2024-3-40-50>

Improving Russia's Tax Policy in the Sphere of International Taxation

Ludmila V. Polezharova¹, Milyausha R. Pinskaya^{2,3}, Ekaterina Yu. Vinogradova⁴

^{1,3} Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

² Financial Research Institute, Moscow, Russian Federation

⁴ Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

¹ LV@polezharova@fa.ru, <https://orcid.org/0000-0002-2636-6567>

^{2,3} MP@pinskaya@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0001-9328-1224>

Abstract

Given the need for the Russian Federation to adapt to sanctions and increase its resilience to new challenges, there is an urgent need to improve tax policy in the sphere of international taxation. This article proposes several conceptual approaches to protecting Russia's tax interests and ensuring its sovereign rights in the international tax sphere. In this regard, the authors conduct an empirical assessment of the consequences for Russia of foreign initiatives to distribute global profits between jurisdictions in the context of the country's limited participation in traditional information exchange. The assessment addressed the areas of international exchange of tax information and procedures for resolving international tax disputes. The authors suggest measures to counter the erosion of the national tax base in the context of limited cooperation and collaboration in tax administration. Once we have clarified the current multilateral and bilateral international tax treaties with states that have not imposed sanctions on Russia, we will be able to assess the country's attractiveness to investors from these countries and understand the practical implications of the findings.

Keywords: international taxation, deoffshorization, international tax cooperation, international tax treaty, exchange of information, Pillar 1, Pillar 2

JEL: F23, H25, H26

Funding: The article is based on the results of research carried out at the expense of budgetary funds under the state assignment to the Financial University for 2024.

For citation: Polezharova L.V., Pinskaya M.R., Vinogradova E.Yu. (2024). Improving Russia's Tax Policy in the Sphere of International Taxation. *Financial Journal*, 16 (3), 40–50 (In Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2024-3-40-50>.

© Polezharova L.V., Pinskaya M.R., Vinogradova E.Yu., 2024

ВВЕДЕНИЕ

Последние годы (2022–2023 гг.) отмечены рядом значимых событий, которые принципиально изменили международные экономические отношения, в том числе отношения России со многими странами мира, а также определили те факторы, которые следует учитывать при формировании новой системы международного налогообложения. На этих событиях и их последствиях следует остановиться подробнее.

Под санкции попали крупнейшие российские банки; стало невозможным участие России в системе международных финансовых расчетов SWIFT, в глобальных платежных системах; заблокированы зарубежные банковские счета российских компаний, что делает для них недоступными зарубежные финансовые услуги, включая страхование [Хейфец, 2022]. В феврале 2023 г. Россия была включена в список несотрудничающих юрисдикций,

так называемый черный список ЕС¹, как «имеющая вредоносные преференциальные налоговые режимы»². Нахождение России в черном списке ЕС означает, что государства — члены ЕС вправе применить к ней меры административного и правового характера, которые предусмотрены национальным законодательством таких государств. В связи с этим в странах ЕС происходит обязательное усиление контроля и ограничение сделок компаний ЕС с российскими лицами, налогообложение у источника ранее освобождаемых доходов российских резидентов, запрет учета для целей налогообложения налогоплательщиками — резидентами стран ЕС расходов, понесенных при осуществлении сделок с российскими лицами, и другие дискриминационные меры³. В результате возросла фискальная нагрузка на российских резидентов, возникли проблемы с устранением двойного налогообложения доходов (прибыли), получаемых от инвестиционной деятельности, увеличилась актуальность проблемы налоговой дискриминации и ограничения свободы размещения капитала.

В силу приостановления западными иностранными государствами международного обмена налоговой информацией и сотрудничества в рамках взаимосогласительных процедур с Россией, предусмотренных многосторонними и двусторонними международными налоговыми договорами (далее — МНД), область налогового администрирования международного бизнеса испытывает серьезные сложности. Недружественные государства переместили налогообложение российских резидентов под свою юрисдикцию, фактически обнулили международные договоренности о распределении прав по налогообложению, что значительно затруднило исполнение функций налогового администрирования и защиты прав российских налогоплательщиков. В связи с этим полагаем, что с высокой долей вероятности в условиях антироссийских санкций России не удастся присоединиться к проекту Pillar 1⁴, который возможен только на основе международной кооперации налоговых администраций [Полежарова, Тихонова, 2023].

Под влиянием перечисленных выше факторов происходит трансформация сложившихся мирохозяйственных связей в целом, перестраивается структура международных экономических отношений, меняется география российского бизнеса, происходит перенаправление торговых и финансовых потоков на Юг и Восток.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ВОПРОСАМ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Базовые контуры применяемых и по сей день концепций источника дохода, резидентного и территориального подходов к налогообложению, концепции постоянного представительства, методов устранения международного двойного налогообложения были обозначены и сформированы в 20-х годах прошлого столетия. Универсальное учение, касающееся сочетания налоговых полномочий государства и его юрисдикции во взаимосвязи с доходами от предпринимательской деятельности, возникло ближе к концу XIX в. с постепенным развитием корпоративного налогообложения [Seligman, 1928]. В СССР данные проблемы впервые изучили М. Д. Загряцков [Загряцков, 1929] и Н. А. Падейский [Падейский, 1929а, 1929б].

¹ Taxation: British Virgin Islands, Costa Rica, Marshall Islands and Russia added to EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/02/14/taxation-british-virgin-islands-costa-rica-marshall-islands-and-russia-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/>.

² Выводы Совета ЕС о критериях и процессе при составлении списка несотрудничающих налоговых юрисдикций. URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/en/pdf>.

³ List of non-cooperative EU jurisdictions for tax purposes. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#legislation>.

⁴ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy / OECD, 8 October 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

Генезис теоретических подходов к налогообложению трансграничной деятельности связан с доктриной налоговой юрисдикции, что подробно рассмотрено в трудах А. Н. Qureshi [Qureshi, 1994], А. Knechtle [Knechtle, 1979], R. S. Avi-Yonah [Avi-Yonah, 1996] и других ученых. По утверждению профессора К. Фогеля, двумя наиболее влиятельными авторами по вопросу налогообложения доходов от зарубежных источников являются А. Вагнер и Георг фон Шанц [Vogel, 1988].

Эволюция научных взглядов на проблемы международного налогообложения свидетельствует, что краеугольным камнем этих проблем являются вопросы разделения налоговой базы многонациональных предприятий между конкурирующими юрисдикциями, а именно — права, методы и механизмы такого разделения [Полежарова, 2024]. Разделение международной налоговой базы мультинациональных корпораций по действующим МНД основано на трех постулатах: страны — источники дохода и страны резидентства имеют согласованную и законную налоговую юрисдикцию; корпорации и их инвесторы подлежат раздельному налогообложению; корпорации и инвесторы облагаются налогом на основании их доходов [Ault, 1992].

НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА РОССИИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ СФЕРЕ

Для защиты своих фискальных интересов Российская Федерация принимает меры, обеспечивающие ее суверенные права в международно-налоговой сфере. Меры направлены (1) на стимулирование возврата капитала из заграницы и (2) на противодействие размыванию национальной налоговой базы. Эти меры расцениваются как положительный фактор для деофшоризации и экономического роста нашей страны. Рассмотрим их более подробно.

В первую очередь среди стимулирующих мер следует упомянуть введение в налоговое законодательство понятия «безналоговое получение бенефициаром имущества от контролируемой иностранной компании» (далее — КИК), что упростило физическим лицам доступ к амнистии капиталов [Хейфец, 2022]. Эта мера представляет собой новую амнистию капиталов, которая в отличие от предыдущих амнистий распространяется на многие виды имущества и финансовые активы.

Для устранения двойного налогообложения прибыли КИК, расположенных в недружественных юрисдикциях, момент налогообложения прибыли КИК будет отложен до того момента, пока не появится возможность к ее распределению и выплате дивидендов из этих стран⁵.

Российская Федерация усилила механизмы активного стимулирования иностранных компаний с «российскими корнями» к передислокации в специальные административные районы (далее — САР) (на о. Октябрьский в Калининградской области и на о. Русский на Дальнем Востоке) за счет отмены с 2022 г. ограничений по редомициляции компаний в САР. Для того чтобы режим САР перестал рассматриваться как создающий условия для недобросовестной налоговой конкуренции, право приобретать статус международных холдинговых компаний (далее — МХК) было предоставлено российским компаниям.

Снижена до 5% ставка налога на прибыль при получении МХК дивидендов (если ставка 0% неприменима), процентов и роялти; до 10% — ставка налога у источника при выплате МХК этих видов доходов (если юрисдикция бенефициара не указана в черном списке офшоров Минфина России). Вследствие этого САР насчитывает 390 участников из

⁵ *Власти предложили налоговые льготы бизнесу в рамках плана деофшоризации / РБК, 8 июня 2023 г. URL: <https://www.rbc.ru/economics/08/06/2023/647f054b9a79477eaeaa349c>; Минфин предложил новые налоговые льготы компаниям в «русских офшорах» / РБК, 19 июля 2023 г. URL: <https://www.rbc.ru/economics/19/07/2023/64b6639b9a7947bef2bc7684>.*

различных сфер⁶. К мерам стимулирующего характера следует также отнести «расширение перечня инструментов инвестирования, являющихся условиями для получения статуса МХК, упрощение условий для приобретения статуса МХК резидентом САР, продление срока предоставления финансовой отчетности и аудиторского заключения, расширение круга организаций САР, имеющих право на освобождение от налога на имущество, расположенного за пределами территории России и используемого при реализации проектов по геологическому изучению, разведке, добыче полезных ископаемых»⁷ и др.

К мерам, направленным на противодействие размыванию национальной налоговой базы, следует отнести также расширение списка юрисдикций, не обменивающихся налоговой информацией и (или) имеющих льготные режимы налогообложения (с 1 июля 2023 г.)⁸. На наш взгляд, обновление списка не имеет своей целью принятие мер дискриминационного характера, а направлено на исключение возможности для «двойного освобождения от налогообложения» по определенным видам доходов, получаемых российскими резидентами из таких юрисдикций, в отношении которых предусмотрены налоговые льготы в российском законодательстве. В результате устанавливается запрет российским организациям на применение ставки налога на прибыль в размере 0% при получении дивидендов из указанных в списке стран⁹ и при продаже акций иностранных «дочек» российских организаций, а также запрет на корректировку прибыли КИК, попавших под санкции. Указанный список включает 91 государство (территорию), в т. ч. страны ЕС, Великобританию, Швейцарию, США, Канаду, Южную Корею, Сингапур и Тайвань, прекратившие обмен информацией с Россией. При этом для смягчения последствий данных мер принято решение о фиксации черного списка офшоров в редакции по состоянию на 1 марта 2022 г. (около 40 юрисдикций). В такой редакции список будет действовать до конца 2026 г., что позволит в переходный период применять положения налогового законодательства, регулирующие порядок налогообложения прибыли КИК, применение налоговой ставки в размере 0% в отношении дивидендов, выплачиваемых иностранными организациями российским организациям и МХК, а также при получении доходов в виде безвозмездной передачи имущества и имущественных прав¹⁰.

В целях противодействия размыванию налоговой базы установлено, что сделки с компаниями из стран черного списка подпадают под требование о подготовке документации по трансфертному ценообразованию¹¹, даже если они проводятся между независимыми компаниями. В связи с этим для российских организаций возникает риск значительного увеличения административной нагрузки, однако это вынужденная мера. В отношении трансфертного ценообразования полагаем также целесообразным введение механизма симметричных корректировок по международным сделкам. В настоящее время такой механизм доступен только для внутристрановых контрактов. Возможность симметричной

⁶ Более 60 компаний зарегистрировались в САР за I квартал 2024 года. URL: https://www.economy.gov.ru/material/news/bolee_60_kompaniy_zaregistririvalis_v_sar_za_1_kvartal_2024_goda.html.

⁷ Минфин предложил новые налоговые льготы компаниям в «русских офшорах» / РБК, 19 июля 2023 г.

⁸ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 05.06.2023 № 86н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202306150015?ysclid=llt7nfrtxu693572781>.

⁹ В соответствии со ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации российские организации, получающие дивиденды из стран, включенных в черный список офшоров Минфина России, не вправе применить ставку налога в размере 0%.

¹⁰ Власти предложили налоговые льготы бизнесу в рамках плана деофшоризации / РБК, 8 июня 2023 г.; Минфин предложил новые налоговые льготы компаниям в «русских офшорах» / РБК, 19 июля 2023 г.; письмо Министерства финансов Российской Федерации от 19 сентября 2023 г. № 03-08-05/89229.

¹¹ Минфин вдвое расширил черный список налоговых убежищ / Финансы Mail.ru, 19 июня 2023 г. URL: <https://finance.mail.ru/2023-06-19/minfin-vdvoe-rasshiril-chernyy-spisok-nalogovyh-ubezhisch-56676848/?frommail=1>.

корректировки цен для достижения целевых показателей рентабельности по дящейся сделке является важным элементом механизма трансфертного ценообразования, а его отсутствие создает риски для налогоплательщиков либо приводит к необоснованным потерям за счет односторонней корректировки и вменяемых сопутствующих начислений (например, применение налога, удерживаемого у источника, при вмененном прощении долга). Единственная доступная на данный момент возможность в виде корректировки каждой налогооблагаемой операции является трудоемкой процедурой.

Еще одной мерой, направленной на защиту национальной налоговой базы, является денонсация, или приостановление действия отдельных статей МНД. В 2021 г. Россия денонсировала МНД с Нидерландами, который прекратил действие с 1 января 2022 г. С 1 января 2023 г. прекратил действие МНД с Украиной по ее инициативе. Соглашение с Латвией приостановлено с 26 сентября 2022 г. Указом Президента Российской Федерации, в ответ на приостановку латвийской стороной данное Соглашение было денонсировано Россией. С 8 августа 2023 г. приостановлены действия отдельных статей МНД с 38 странами, включая США и большинство стран ЕС. Частично приостанавливаются договоры с Великобританией, Швейцарией, Канадой, Южной Кореей, Австралией, Новой Зеландией, Сингапуром, Албанией, Черногорией, Северной Македонией, Японией, Южной Кореей¹². Приостановлены статьи договоров, предусматривающие, в частности, пониженные ставки налогов по процентам, дивидендам, роялти, и другие. Указанные МНД продолжают действовать в части таких важных статей, которые определяют устранение коллизий двойного резидентства, обмен информацией, устранение двойного налогообложения и проведение взаимосогласительных процедур, позволяющих, в частности, сохранять взаимодействие между компетентными органами по любым вопросам в области двусторонних налоговых отношений. Сохранение частичного действия МНД имеет важное значение для нивелирования роста налоговой нагрузки на российских резидентов за рубежом из-за санкций. Так, например, наличие МНД обуславливает в налоговом законодательстве России льготный порядок учета прибыли КИК для налогообложения, а также дает возможность зачесть в России налоги, уплаченные россиянами за рубежом¹³.

Вместе с тем следствием приостановки МНД становится риск возрастания фискального бремени российских организаций из-за применения налоговой оговорки *gross-up*¹⁴ в контрактах с иностранными партнерами из стран с приостановленными МНД. Этот риск нивелирован в России за счет дополнения налогового законодательства положениями, предусматривающими сохранение льгот по МНД (освобождение от налогообложения в России или применение пониженных ставок) при выплате за рубеж отдельных видов доходов¹⁵. К ним относятся: выплаты за лизинг воздушных судов у иностранных лизингодателей, выплата процентов по долгам перед иностранными банками и экспортно-импортными организациями, выплаты за трансляции международных спортивных мероприятий, лицензионные платежи за предоставление права использования объектов авторского права или смежных прав, патента, чертежа, модели, схемы, секретной формулы,

¹² Указ Президента Российской Федерации от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202308080005?ysclid=llt7q55sko456319572>.

¹³ Налоговые соглашения России с Западом заморозили: кого это коснется / Финансы Mail.ru, 9 августа 2023 г. URL: <https://finance.mail.ru/2023-08-09/nalogovye-soglasheniya-rossii-s-zapadom-zamorozili-kogo-eto-kosnetsya-57339879/>.

¹⁴ Оговорка *gross-up* устанавливает, что покупатель должен уплатить дополнительную сумму продавцу, чтобы гарантировать, что тот получит и сохранит ту же сумму, которую он получил бы, если бы налог не был удержан либо каким-либо иным образом не взимался с него в результате платежа.

¹⁵ Федеральный закон от 27.11.2023 № 539-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» / «КонсультантПлюс».

технологии, ноу-хау и некоторые другие. Главным критерием сохранения льгот является отсутствие аффилированности лиц и наличие договорных отношений, по которым происходит выплата, до момента приостановления действия МНД.

Отдельные западные страны разместили на сайтах своих налоговых администраций информацию о приостановлении МНД, официальные ответы о симметричном приостановлении действия МНД в Россию направили только Австрия, Франция и Чехия. При этом Великобритания, Греция, Румыния и Швейцария уведомили о своем намерении рассмотреть возможность принятия соответствующих мер.

В условиях высокой налоговой неопределенности Россия с 2024 г. значительно усиливает контроль за трансфертным ценообразованием в налоговых целях. В частности, вводится механизм вторичных корректировок результатов сделок, подпадающих под первичный уровень корректировки, что позволяет квалифицировать и облагать как условные дивиденды платежи по сделкам сверх рыночной цены. Целесообразность и важность введения в России вторичных корректировок для борьбы с эрозией налоговой базы и выводом капитала из страны обоснована в работах российских ученых [Polezharova, 2019; Полежарова, Тихонова, 2023].

В целях противодействия размыванию налоговой базы можно также предусмотреть налогообложение активных операций налогом у источника. Как известно, п. 1 ст. 309 НК РФ предусматривает налогообложение только пассивных доходов. Зачастую на практике происходит подмена выплат, произведенных иностранной организацией, если доходы от активных операций в действительности представляют собой скрытую форму выплаты пассивного дохода и подлежат отражению в учете в таком качестве. По факту имеет место отсутствие реальных хозяйственных отношений организации с иностранной компанией. Введение налогообложения активных операций налогом у источника будет способствовать правовой определенности в рамках установления злоупотреблений при осуществлении хозяйственных операций с иностранными контрагентами. С учетом изменения квалификации дохода налогообложение такого дохода в Российской Федерации отвечает п. 2 ст. 21 МНД (если это не будет подпадать под проценты, дивиденды и т. п.), согласно которому другие доходы могут облагаться налогами в том государстве, в котором они возникают.

РЕЗУЛЬТАТЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

ОЭСР в рамках глобального проекта Pillar 1 расширяет права государств на участие в распределении прибыли МХК, имеющих существенное экономическое присутствие на их территории. Практическая реализация этих направлений предполагает беспрецедентный уровень налогового сотрудничества между странами [Милоголов, Пономарева, 2021]. Однако в сложившихся условиях у нашей страны отсутствует возможность практической реализации глобального проекта¹⁶, даже если в будущем Российская Федерация формально присоединится к многосторонней международной конвенции по Pillar 1. Причина тому — ограничение участия России в процессах международного обмена налоговой информацией, в процедурах разрешения международных налоговых споров, ограничение сотрудничества и кооперации в области налогового администрирования. При этом с учетом ухода крупнейших иностранных транснациональных компаний с российского рынка на текущий момент у России отсутствует риск потери налоговых доходов из-за неприсоединения к Pillar 1.

Вместе с тем для России по-прежнему может оставаться интересным проект Pillar 2¹⁷, который предполагает введение минимального глобального налога, обеспечивающего

¹⁶ *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy / OECD, 8 October 2021.*

¹⁷ *Там же.*

эффективное налогообложение прибыли в размере не ниже 15%. Однако в текущих условиях его имплементация в национальное налоговое законодательство представляется нам преждевременной и технически труднореализуемой с точки зрения признания соответствия положений национального законодательства принятым в рамках Pillar 2 стандартам.

В настоящее время западными странами, в основном странами Европейского союза, активно внедряются в законодательство новые правила налогообложения, устанавливающие минимальный уровень налогообложения прибыли международной группы компаний не ниже 15%. В связи с этим целесообразно провести всесторонний мониторинг подходов, особенностей и результатов присоединения других стран к GloBE rules (*Global Anti-Base Erosion Rules*¹⁸). В частности, считаем необходимым провести оценку правил IIR (*Income Inclusion Rule*¹⁹), UTPR (*Under-Taxed Payments Rule*²⁰), QDMTT (*Qualifying Domestic Minimum Top-Up Tax*²¹) применительно к отечественному налоговому законодательству.

При принятии решения о введении глобального минимального налога следует учитывать следующие обстоятельства. С одной стороны, исследователи отмечают сходство проекта Pillar 2 в части включения доходов материнской компании в периметр налогообложения (правило IIR) с правилами КИК [Милоголов др., 2020]. Однако введение в зарубежных странах в рамках Pillar 2 GloBE rules может повлечь размывание российской налоговой базы из-за вероятности взимания в другой юрисдикции дополнительного налога на уровне иностранной материнской компании с прибыли низконалоговой дочерней компании, расположенной в России. И это обстоятельство, безусловно, должно явиться предпосылкой к разработке некоей надстройки к налогу на прибыль организаций, которая позволит удерживать эффективную ставку налога не ниже 15% в отношении налогоплательщиков, подпадающих под требования Pillar 2. В ряде стран²² уже ввели в национальное законодательство положения о дополнительном налоге.

Помимо определения формата участия в глобальном проекте, защита фискальных интересов в условиях международной налоговой конкуренции предполагает совершенствование международных налоговых отношений, поскольку конкуренция — это не борьба, а способ взаимодействия ее акторов. России следует активно развивать налоговое сотрудничество со странами ЕАЭС и БРИКС, учитывая происходящие в самих этих объединениях изменения и перспективы становления их в качестве ядра континентальной и глобальной интеграции. С 2024 г. к объединению БРИКС присоединились еще пять стран — Египет, Эфиопия, Иран, Саудовская Аравия и Объединенные Арабские Эмираты²³.

Выстраивая международные налоговые отношения в целом со странами Востока и Юга, необходимо учесть, что они демонстрируют многообразие и непохожесть социокультурных традиций, правового и экономического уклада и, следовательно, — подходов к решению налоговых вопросов, в том числе в международной сфере. Специфику таких подходов необходимо скрупулезно изучить. Предстоит вести работу по уточнению уже имеющихся МНД и расширению сети МНД с дружественными странами, чьи инвесторы проявляют интерес к нашей экономике. Важно, чтобы пересмотр МНД велся не для создания неких преференциальных налоговых режимов, которые использовались бы для вывода денег из России с минимальным уровнем налогообложения, а учитывал заинтересованность России в привлечении капитала инвесторов.

¹⁸ Глобальный проект ОЭСР, направленный на противодействие глобальному размыванию налоговой базы.

¹⁹ Базовый инструмент, устанавливающий минимальный уровень налоговой нагрузки МХК.

²⁰ Правило низких налоговых платежей.

²¹ Квалифицированный минимальный налог на пополнение внутреннего бюджета.

²² Индия, Пакистан, Турция, Парагвай, Мексика и др.

²³ Рябков заявил, что расширение БРИКС однозначно сделало объединение сильнее. URL: <https://tass.ru/politika/20600737>.

Работа по уточнению МНД уже начата. Так, в 2023 г. Россия инициировала переговоры о пересмотре МНД с ОАЭ, в 2024 г. подписала МНД с Малайзией. Введение в конце 2022 г. в ОАЭ корпоративного налогообложения²⁴ позволило инициировать переговорный процесс по разработке нового полноформатного МНД между Россией и ОАЭ. Полагаем, что в случае заключения МНД и после начала применения в ОАЭ налога на проценты, дивиденды и доходы от прироста капитала целесообразно рассмотреть исключение ОАЭ из черного списка офшоров Минфина России²⁵. В 2024 г. Россия подписала МНД с Абхазией.

На фоне усиления интеграционных процессов внутри ЕАЭС и с учетом изменения в последние годы налогового законодательства стран-участниц также целесообразно провести двусторонние консультации о необходимости уточнения МНД со странами ЕАЭС. В частности, необходимо дальнейшее развитие практики информационного обмена между налоговыми администрациями на уровне СНГ, а также в рамках Союзного государства, повышение эффективности межведомственного взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы. Разнонаправленность действий двух ведомств необоснованно усугубляет давление на бизнес. Так, в случае контроля цен таможенные органы руководствуются иными принципами, чем налоговые органы. Кроме того, в последнее время таможенные органы пересматривают таможенную стоимость, включая в нее любые платежи за границу: услуги, роялти, дивиденды, в результате чего возникает эффект двойного налогообложения на уровне страны. Например, НДС при выплате роялти начисляется налоговым агентом, и эти же роялти вместе с НДС включаются таможенной в таможенную стоимость, с которой уплачивается НДС в составе импортных платежей.

России необходимо вести активную работу в дискуссионном клубе экспертов по налоговым делам ООН в поддержку и развитие доклада генерального секретаря ООН Генеральной Ассамблеи ООН о разработке по инициативе африканских государств инклюзивной системы международного налогообложения, отвечающей интересам всех стран, а не только развитых²⁶. Россия уже заявила о своем участии в данном процессе и предложила мировому сообществу рассмотреть круг вопросов, которые считает целесообразными для включения в периметр будущей рамочной Конвенции ООН по налоговой проблематике²⁷.

Целесообразно подумать о создании постоянно действующих на уровне БРИКС и ЕАЭС рабочих площадок для обсуждения и обмена опытом стран по вопросам налогообложения и налогового администрирования.

ВЫВОДЫ

Резюмируя, отмечаем, что ограничение участия России в международных кооперационных процессах и создание барьеров для инвестиционного сотрудничества и коммерческого

²⁴ United Arab Emirates. Ministry of finance. Explanatory Guide on Federal Decree-Law № 47 of 2022 on the Taxation of Corporations and Businesses. May 2023. URL: https://www.aaconsultancy.ae/wp-content/uploads/2023/05/Explanatory_Guide_CT.pdf.

²⁵ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 05.06.2023 № 86н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)».

²⁶ Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН от 20 ноября 2023 г. № А/С.2/78/L.73RU «Содействие инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в области налогообложения в Организации Объединенных Наций. Последствия для бюджета по программам проекта резолюции А/С.2/78/L.18/Rev.1. Заявление, представленное генеральным секретарем в соответствии с правилом 153 правил процедуры Генеральной Ассамблеи». URL: <https://digitallibrary.un.org/record/4028019?ln=en>.

²⁷ Выступление представителя Российской Федерации А. А. Смирнова в ходе организационной сессии Специального межправительственного комитета по согласованию сферы охвата рамочной конвенции ООН по налоговым вопросам. URL: <https://russiaun.ru/ru/news/2010225>.

взаимодействия с российскими организациями несет существенные риски для сохранения национальной налоговой базы России и создает риски двойного налогообложения доходов российских резидентов. Однако Российская Федерация приняла своевременные и сбалансированные налоговые меры, нацеленные на усиление стимулов к деофшоризации экономики, укрепление барьеров против вывоза капитала и размывания национальной налоговой базы, а также на усиление защиты интересов российских лиц.

Запуск в действие в зарубежных странах глобальных проектов ОЭСР Pillar 1 и Pillar 2 вне зависимости от факта присоединения к ним России значительно увеличивает для российских налогоплательщиков, действующих за рубежом, административно-бюрократическую нагрузку по формированию дополнительной отчетности (даже в целях доказательства несоответствия критериям этих проектов) и не оказывает положительного экономического эффекта на их деятельность.

Участие России в развитии международного налогообложения видится в активизации взаимодействия и усилении международной налоговой кооперации с дружественными странами на площадках ООН, БРИКС, ЕАЭС и СНГ.

Список источников

1. Загряцков М. Д. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. 1929. № 7. С. 31–39.
2. Милоголов Н. С., Пономарева К. А. Международная кооперация налоговых администраций при налогообложении цифровых бизнес-моделей: миф или реальность? // Налог. 2021. № 3. С. 29–33.
3. Милоголов Н. С., Мелкова Е. В., Берберов А. Б. и др. Трансформация правовых и экономических последствий применения международных налоговых соглашений в условиях становления цифровой экономики. Москва: РАНХиГС, 2020. 45 с.
4. Падейский Н. А. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. 1929а. № 11–12. С. 2–14.
5. Падейский Н. А. Проблема двойного обложения и интересы советских хозорганов, действующих за границей // Вопросы торговли. 1929b. № 9–10.
6. Полежарова Л. В., Тихонова А. В. (ред.) Трансграничные операции: развитие инструментов налогового администрирования: монограф. Москва: ИНФРА-М, 2023. 261 с. <https://doi.org/10.12737/1921376>.
7. Полежарова Л. В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров: монограф. Москва: КноРус, 2024. 400 с.
8. Хейфец Б. А. Новый этап деофшоризации глобальной экономики и российские реалии: Научный доклад. Москва: Институт экономики РАН, 2022. 64 с.
9. Avi-Yonah R. S. The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification // Texas Law Review. 1996. Vol. 74. № 6. P. 1301–1359.
10. Ault H. J. Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices // Tax Law Review. 1992. Vol. 47. № 60. P. 565–608.
11. Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law. London: HFL Publishers Ltd, 1979. 264 p.
12. Polezharova L.V. Improving the Efficiency of Anti-Tax Base Erosion Regimes through Tax Modelling // Journal of Tax Reform. 2019. T. 5. № 2. С. 148–165. <https://doi.org/10.15826/jtr.2019.5.2.065/>.
13. Qureshi A. H. The Public International Law of Taxation: Text, Cases and Materials. London: Graham & Trotman Limited, 1994. 640 p.
14. Seligman E. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. New York: The Macmillan Company, 1928. 203 p.
15. Vogel K. Worldwide vs. Source Taxation of Income — A Review and Re-evaluation of Arguments // Intertax. 1988. Vol. 16. № 8. P. 216–229.

References

1. Zagryackov M.D. (1929). The Problem of Double Taxation in Post-War Literature. *Vestnik finansov — Herald of Finance*, 7, 31–39 (In Russ.).
2. Milogolov N.S., Ponomareva K.A. (2021). International Cooperation of Tax Administrations in the Taxation of Digital Business Models: Myth or Reality? *Nalogi — Taxes*, 3, 29–33 (In Russ.).

3. Milogolov N.S. et al. (2020). Transformation of the Legal and Economic Consequences of the Application of International Tax Agreements in the Context of the Emergence of the Digital Economy. Moscow: RANEPА. 45 с. (In Russ.).
4. Padejskij N.A. (1929a). Double Taxation as an International Financial and Legal Problem. *Vestnik finansov – Herald of Finance*, 11–12, 2–14 (In Russ.).
5. Padejskij N.A. (1929b). The Problem of Double Taxation and the Interests of Soviet Economic Authorities Operating Abroad. *Voprosy torgovli – Trade Issues*, 9–10 (In Russ.).
6. Polezharova L.V., Tihonova A.V. (eds). (2023). Cross-border Transactions: Development of Tax Administration Tools: monograph. Moscow: INFRA-M, 261 p. <https://doi.org/10.12737/1921376> (In Russ.).
7. Polezharova L.V. (2024). Methodology of Taxation and Tax Administration of Transnational Companies and Beneficiaries: monograph. Moscow: KnoRus. 400 p. (In Russ.).
8. Hejfec B.A. (2022). A New Stage of Deoffshorization of the Global Economy and Russian Realities: Scientific report. Moscow: Institut ekonomiki RAN. 64 p. (In Russ.).
9. Avi-Yonah R.S. (1996). The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification. *Texas Law Review*, 74 (6), 1301–1359.
10. Ault H.J. (1992). Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices. *Tax Law Review*, 47 (60), 565–608.
11. Knechtle A. (1979). Basic Problems in International Fiscal Law. London: HFL Publishers Ltd. 264 p.
12. Polezharova L.V. (2019). Improving the Efficiency of Anti-Tax Base Erosion Regimes through Tax Modelling. *Journal of Tax Reform*, 5 (2), 148–165. <https://doi.org/10.15826/jtr.2019.5.2.065/>.
13. Qureshi A.H. (1994). The Public International Law of Taxation: Text, Cases and Materials. London: Graham & Trotman Limited. 640 p.
14. Seligman E. (1928). Double Taxation and International Fiscal Cooperation. New York: The Macmillan Company. 203 p.
15. Vogel K. (1988). Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments. *Intertax*, 16 (8), 216–229.

Информация об авторах

Людмила Владимировна Полежарова, доктор экономических наук, доцент, советник государственной гражданской службы Российской Федерации 1-го класса, член Международной налоговой ассоциации IFA, профессор кафедры налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Миляуша Рашитовна Пинская, доктор экономических наук, доцент, руководитель Центра налоговой политики Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Российской Федерации; профессор кафедры налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Екатерина Юрьевна Виноградова, начальник отдела международных налоговых отношений Департамента налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации, г. Москва

Information about the authors

Ludmila V. Polezharova, Doctor of Economic Sciences, Docent, Advisor to the State Civil Service of the Russian Federation, 1st Class, member of the International Tax Association IFA, Professor of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

Milyausha R. Pinskaya, Doctor of Economic Sciences, Docent, Head of the Tax Policy Center, Financial Research Institute; Professor of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

Ekaterina Yu. Vinogradova, Head of the International Tax Relations Centre, Department of the Tax Policy, Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow

Статья поступила в редакцию 26.02.2024
Одобрена после рецензирования 25.04.2024
Принята к публикации 20.05.2024

The article submitted February 26, 2024
Approved after reviewing April 25, 2024
Accepted for publication May 20, 2024