

DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-3-110-117
УДК 336.22(045)
JEL K34

Введение глобального минимального корпоративного налога

А.С. Кондукторов

Саратовский национальный исследовательский государственный университет им. Н.Г. Чернышевского, Саратов, Россия

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования – выраженная в Заявлении ОЭСР о двухкомпонентном решении возникающих в связи с цифровизацией экономики налоговых проблем инициатива введения механизма применения транснациональными компаниями минимальной ставки корпоративного налога независимо от того, в какой юрисдикции они зарегистрированы. *Цель работы* – исследование соотношения механизмов, посредством которых планируется обеспечивать взимание глобального минимального корпоративного налога, и анализ мероприятий, реализуемых Российской Федерацией, по противодействию уклонению от налогообложения с использованием офшорных юрисдикций.

Проведен сравнительный анализ правил, предусмотренных вторым компонентом Заявления о двухкомпонентном решении налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики, и изменений, внесенных Российской Федерацией в налоговые соглашения с Кипром, Мальтой и Люксембургом; выявлены причины, которые могут препятствовать применению глобального минимального корпоративного налога; рассмотрены его потенциальные последствия для Российской Федерации и иных государств.

Сделан вывод о том, что концепция договорного правила (*Subject to Tax Rule, STTR*) концептуально равнозначна корректировкам, внесенным в течение 2020–2021 гг. Российской Федерацией в заключенные соглашения об избежании двойного налогообложения. Существующие между ними отдельные различия не противоречат целям применения глобального минимального корпоративного налога и не препятствуют международному противодействию «эрозии» налоговой базы.

Ключевые слова: глобальный минимальный корпоративный налог; Организация экономического сотрудничества и развития; размывание (эрозия) налоговой базы; план BEPS; соглашения об избежании двойного налогообложения; правило STTR; офшоры; цифровизация экономики

Для цитирования: Кондукторов А.С. Введение глобального минимального корпоративного налога. *Экономика. На-логи. Право.* 2022;15(3):110-117. DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-3-110-117

Introduction of a Global Minimum Corporate Tax

A.S. Kondukторов

Saratov National Research State University named after N.G. Chernyshevsky, Saratov, Russia

ABSTRACT

The subject of the study is the initiative expressed in the OECD Statement on the two – component Solution of Tax problems arising in connection with the digitalization of the economy, to develop a mechanism for the application of the minimum corporate tax rate by multinational companies, regardless of which jurisdiction they are registered in. The purpose of the work is to study the relationship between the mechanisms through which it is planned to ensure the collection of the global minimum corporate tax and the analysis of measures implemented by the Russian Federation to counteract tax evasion using offshore jurisdictions. A comparative analysis of the rules provided for by the second component of the Statement on the Two-component Solution of Tax Problems Arising in connection with the Digitalization of the Economy and the changes made by the Russian Federation to tax agreements with Cyprus, Malta and Luxembourg was carried out; the reasons that may hinder the application of the global minimum corporate tax were identified; its potential consequences for the Russian Federation and other states were considered. *It is concluded* that the concept of a contractual rule (*Subject to Tax Rule, STTR*) is conceptually equivalent to the

adjustments made during 2020–2021. The Russian Federation in the concluded agreements on the avoidance of double taxation. The separate differences existing between them do not contradict the goals of applying the global minimum corporate tax and do not hinder international counteraction to the “erosion” of the tax base.

Keywords: global minimum corporate tax; Organization for Economic Cooperation and Development; erosion of the tax base; BEPS plan; double taxation avoidance agreements; STTR rule; offshore companies; digitalization of the economy

For citation: Konduktorov A.S. Introduction of a global minimum corporate tax. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2022;15(3):110-117. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-3-110-117

ВВЕДЕНИЕ

8 октября 2021 г. члены ОЭСР, а также присоединившиеся к ним страны подписали Заявление о двухкомпонентном решении налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики¹ (далее — Соглашение ОЭСР, Соглашение), которое вскоре поддержали лидеры G20 на саммите в Риме. Соглашение ОЭСР стало фактически согласованным планом мероприятий, принятым во исполнение так называемого Действия 1 BEPS «Налоговые проблемы, возникающие в связи с цифровизацией»². Хотя Соглашение подписали по состоянию на 4 ноября 2021 г. 137 государств, оно со стороны выглядит как компромисс между США и Европой по вопросу налогообложения цифровых транснациональных компаний (далее — ТНК), имеющих преимущественно североамериканское происхождение.

В общем виде накопившиеся противоречия сводятся к желанию европейских государств получать определенную часть налоговых отчислений от прибыли, формируемой в результате использования на их территории американских цифровых сервисов³. Интерес же США состоит в том, чтобы американские ТНК «не размывали» свою налоговую базу путем аккумуляции прибыли на счетах дочерних организаций, зарегистрированных в иностранных юрисдикциях. Согласно опубликованным данным в пятерку государств, «наиболее популярных» у американских компаний, входят три страны Европы — Ирландия (1-е место), Швейцария и Нидерланды (3-е и 4-е места соответственно). Указанные страны совместно с Бермудскими и Карибскими островами (2-е место), а также Сингапуром (5-е место) аккумулируют более

половины прибыли, полученной американскими ТНК за пределами США [3, с. 109–110]. В целом же объем находящихся в офшорах денежных средств крупнейших американских компаний оценивается в 2,6 трлн долл. США [4, с. 7].

Хотя Соглашение ОЭСР пока является рамочным и подлежит детализации и юридическому оформлению международной конвенцией в течение 2022 г. (с перспективой начала применения с 2023 г.), уже сейчас можно выделить его основные особенности:

1. Согласно Первому компоненту (*Pillar One*) Соглашения цифровые ТНК должны будут уплачивать справедливую долю корпоративного налога в бюджет государств, в которых осуществляется их деятельность. Механизм определения «справедливой доли» пока только обещают разработать (и его справедливость, конечно, предстоит оценить по результатам его фактического применения), но нет никаких сомнений в том, что он будет в том или ином виде создан.

2. Второй компонент (*Pillar Two*) Соглашения, если интерпретировать его в самом общем виде, предусматривает введение минимальной ставки налога на прибыль корпораций во всех подписавших его государствах. Иными словами, Соглашение не обязывает устанавливать определенную минимальную ставку в национальном законодательстве, но предусматривает механизм дополнительного налогообложения другими государствами платежей, осуществляемых в пользу резидентов той или иной страны, если действующая в них ставка налога на прибыль ниже минимальной. Логика данного положения ясна: если ставка налога фактически равнозначна во всех государствах, преимущество от использования иностранных низконалоговых юрисдикций в целях уклонения от уплаты налогов сводится к нулю. Минимальная ставка налога, согласованная на уровне 15%, выше размеров ставок, действующих в ряде европейских государств.

Следует также отметить, что Второй компонент Соглашения ОЭСР, в отличие от Первого компонента, будет применяться к организациям всех

¹ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. 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-october-2021.pdf>.

² Action 1. Tax Challenges Arising from Digitalisation. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>.

³ Коммерческая ценность цифрового следа [1] и методы его обработки [2] подробно описаны аналитиками.

отраслей экономики, а не только к цифровым компаниям.

Таким образом, цели договоренностей США и стран Европы понятны. Но возникают вопросы: как отразится Соглашение на других государствах, участвующих в данном процессе; станут ли они бенефициарами предстоящих изменений или, наоборот, понесут убытки; каковы будут последствия реализации Соглашения ОЭСР для нашей страны?

ПРАВИЛА СОГЛАШЕНИЯ ОЭСР И КОРРЕКТИРОВКА НАЛОГОВЫХ ДОГОВОРОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Следует отметить, что Российская Федерация не осуществляет существенных действий в рамках выполнения Первого и Второго компонентов Соглашения ОЭСР в налогообложении цифровых ТНК по сравнению с государствами Западной Европы, которые начали вводить специальные налоги в отношении цифровых компаний [5, 6]). Поэтому применимость Первого компонента Соглашения в российской налоговой практике в рамках данной статьи исследоваться не будет.

Однако в части противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием низконалоговых юрисдикций, т.е. по вопросам Второго компонента Соглашения ОЭСР, Российская Федерация проявляет немалую активность. Как известно, путем внесения изменений в соглашения об избежании двойного налогообложения Российская Федерация намерена облагать налогом платежи, ранее освобождавшиеся от налогов, что нашло отражение в корректировках налоговых соглашений с Кипром⁴, Мальтой⁵ и Люксембургом⁶, а также денонсации аналогичного

⁴ Протокол о внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 года (подписан в г. Никосии 08.09.2020 г.).

⁵ Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 24 апреля 2013 года (подписан в г. Москве 01.10.2020 г.).

⁶ Протокол о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 28.06.1993 года (подписан в г. Москве 06.11.2020 г.).

соглашения с Королевством Нидерландов⁷ (ввиду отказа последнего от предложенных Российской Федерацией условий). В указанные соглашения об избежании двойного налогообложения было внесено положение о праве государства, резиденты которого выплачивают проценты/дивиденды за рубеж (государство-источник), облагать их налогом по ставке 15%. Таким образом, проценты и дивиденды, перечисляемые российскими организациями в пользу контролируемых иностранных компаний (что является главным способом уклонения от уплаты налогов в отечественной практике налоговой оптимизации), фактически включаются в базу по налогу на прибыль.

В 2016 г. В.А. Мачехин, анализируя российскую деофшоризацию и план *BEPS*, указывал на то, что отечественные налоговые новации недостаточно синхронизированы с мерами противодействия «эрозии налоговой базы», реализуемыми в рамках ОЭСР. Попытаемся выяснить, изменилось ли что-то за прошедшие годы. Для этого соотнесем действия Российской Федерации по корректировке заключенных налоговых договоров с правилами, предусмотренными Вторым компонентом Соглашения ОЭСР, ответив на следующие вопросы:

1. Предусмотрены ли Соглашением ОЭСР меры, подобные тем, что реализует Российская Федерация, корректируя соглашения об избежании двойного налогообложения?

На данный вопрос следует ответить утвердительно.

Второй компонент Соглашения ОЭСР предполагает применение⁸:

- глобальных правил борьбы с эрозией налоговой базы (обозначаемых в англоязычном тексте

⁷ Федеральный закон от 26.05.2021 № 139-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

⁸ Здесь следует отметить, что официального перевода Соглашения ОЭСР от 08.10.2021 на русский язык не существует. Официальные аутентичные тексты изложены на английском и французском языках, официальные (представленные на сайте ОЭСР) неаутентичные переводы выполнены только на португальском и арабском языках. Поэтому термины и иные наименования, используемые в Соглашении, переведены автором на русский язык в значениях, наиболее близких по своему содержанию к соответствующей терминологии российского налогового законодательства. В целях точной идентификации того или иного понятия все термины и наименования далее будут сопровождаться аббревиатурами, используемыми в англоязычном тексте Соглашения.

Соглашения правилами *GloBE*), которые должны реализовываться одним из двух способов:

- правила включения доходов в налоговую базу — *Income Inclusion Rule* (далее — правило *IIR*), которое предполагает дополнительное налогообложение контролирующей компании, если доходы контролируемых ею организаций облагаются налогом по ставке менее 15%;
- правила не облагаемых налогом платежей — *Undertaxed Payment Rule* (далее — правило *UTPR*), запрещающие уменьшение налоговой базы путем исключения из нее платежей, в отношении которых по тем или иным причинам невозможно применение правила *IIR*. Правило *UTPR* не используется, если налог взыскан на основании правила *IIR*, поэтому оно является дополнительным (субсидиарным) по отношению к правилу *IIR*.

20 декабря 2021 г. ОЭСР опубликовала детализованные нормы применения правил *IIR* и *UTPR* — *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*⁹ (далее — Модельные правила от 20.12.2021 г.).

Договорное правило — *Subject to tax rule* (далее — правило *STTR*) — позволяет государству-источнику по соглашению с государством-получателем взимать на основании договора об избежании двойного налогообложения налог с платежей, осуществляемых в пользу аффилированных компаний, расположенных в государстве-получателе, если эти платежи в итоге облагаются налогом по ставке ниже минимальной ставки. Налогообложение, осуществляемое в соответствии с правилом *STTR*, засчитывается в счет уплаты налога, который должен взиматься на основании правил *GloBE* (т.е. правило *STTR* является по сути альтернативным по отношению к правилам *IIR* и *UTPR*).

Модельного документа для реализации правила *STTR* пока не опубликовано, однако его концепция достаточно детально изложена в Документе для общественных консультаций «Решение налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики»¹⁰ (далее — Документ для консультаций).

⁹ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>.

¹⁰ Public Consultation Document “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

Данные консультации предваряли заключение Соглашения ОЭСР¹¹. В соответствии с п. 106 Документа для консультаций под платежами в пользу аффилированных (контролируемых) компаний подразумеваются в том числе проценты и дивиденды. При этом предполагается, что правило *STTR* позволит облагать их налогом несмотря на то, что это противоречит положениям Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала¹² (на основе которой проценты и дивиденды освобождаются от налогообложения в государстве-источнике их выплаты).

Таким образом, по своей концепции правило *STTR* равнозначно тем корректировкам, которые наша страна вводит в налоговые соглашения. Изменения, внесенные Российской Федерацией в договоры с Кипром, Мальтой и Люксембургом, фактически являются реализацией правила *STTR*.

II. Есть ли отличия между правилом *STTR* и корректировками, вносимыми Российской Федерацией в соглашения об избежании двойного налогообложения?

На этот вопрос также следует ответить положительно — правило *STTR* несколько «мягче» корректировок налоговых соглашений, производимых Российской Федерацией. Следует полагать, что причиной этого является тот факт, что Россия ориентируется на борьбу с так называемыми «черными» офшорами, а Соединенные Штаты, выступившие «главным архитектором» Второго компонента Соглашения ОЭСР, пытаются противодействовать европейским юрисдикциям (Ирландии, Швейцарии, Голландии и пр.), предусматривающим пониженное, но не нулевое, налогообложение.

Указанная «мягкость» выражается в следующем обстоятельстве: Российская Федерация предполагает облагать налогом по ставке 15% все проценты/дивиденды, выплачиваемые российскими организациями в низконалоговые юрисдикции, независимо от того, по какой эффективной ставке они будут облагаться в государстве-получателе. Правило *STTR* предусма-

¹¹ Документ для консультаций был опубликован еще в 2019 г. Все заинтересованные лица имели возможность представить в ОЭСР свои комментарии по поставленным в нем вопросам. От имени Российской Федерации такой комментарий был подготовлен Научно-исследовательским финансовым институтом Минфина России. URL: <https://www.dropbox.com/s/zrj1e14mdxd7fmv/OECD-Comments-Received-Digital-March-2019.zip?dl=0>.

¹² Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>.

тривает в свою очередь обложение налогом сумм, выплачиваемых за рубеж, только в случае, если они облагаются в государстве-получателе по эффективной ставке, которая ниже минимальной ставки. При этом минимальная ставка применительно к правилу *STTR* равна 9% (а не 15%, как при использовании правил *GloBE*). Что касается налогообложения платежей, перемещаемых в низконалоговые юрисдикции, то оно будет производиться по ставке, определяемой как разность между 9% и эффективной налоговой ставкой.

Таким образом, несмотря на концептуальное тождество правила *STTR* и корректировок, вносимых Российской Федерацией в свои двусторонние налоговые соглашения, российский подход к данному вопросу является более строгим и бескомпромиссным. Однако он не разрушает правила *STTR* (а наоборот, ужесточает его) и не препятствует глобальному противодействию эрозии налоговой базы в рамках ОЭСР.

III. Соответствуют ли пороговые значения величины дохода, необходимые для применения Соглашения ОЭСР, интересам Российской Федерации?

Соглашение ОЭСР устанавливает (см. раздел *Scope* Второго компонента) пороговые значения величины дохода компании, необходимые для применения в отношении нее правил *GloBE*: правила *GloBE*, объединяющие в себе правило *IIR* и правило *UTPR*, могут использоваться, если размер дохода ТНК превышает 750 млн евро в год (исключение установлено для резидентов, к которым правило *IIR* может применяться независимо от величины их дохода).

Таким образом, буквальное толкование текста Соглашения позволяет заключить, что для применения правила *STTR*, аналог которого реализуется Российской Федерацией в соглашениях об избежании двойного налогообложения, какие-либо критерии величины дохода не устанавливаются. Этот факт следует оценить положительно, так как в противном случае налогообложение в Российской Федерации выплачиваемых за рубеж процентов и дивидендов (не зависящее от величины дохода компании, производящей выплату) вступало бы в противоречие с положениями Соглашения ОЭСР.

При выработке многосторонней конвенции для реализации правила *STTR*, которая должна быть принята в течение 2022 г., Российской Федерации следует позаботиться о том, чтобы критерий величины дохода не был распространен «по инерции» на правило *STTR*. В противном случае правило *STTR* будет формально не относимым к значительной части российских организаций.

IV. Какие обстоятельства могут препятствовать практической реализации Соглашения ОЭСР?

Положения Соглашения ОЭСР выглядят чрезвычайно оптимистично. Например, авторы информационной брошюры *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. October 2021*¹⁵, посвященной разъяснению условий Соглашения, прямо задают вопрос: станет ли реализация предлагаемых мероприятий «концом перераспределения прибыли через налоговые убежища?»¹⁴ — и дают однозначный ответ: «Да»! Однако нет никаких гарантий того, что изложенные в нем компоненты, составляющие часть крупнейшей за последние десятилетия реформы международного налогового права, будут действительно реализованы. Препятствовать этому способны следующие факторы:

1) ключевым элементом механизма реализации правил *IIR*, *UTPR* и *STTR* является тест (порядок определения) эффективной налоговой ставки, применяемой низконалоговой юрисдикцией для обложения денежных средств, которые поступают на счета зарегистрированных в ней компаний. Однако налогообложение данных платежей в государстве-источнике выплат предполагается осуществлять по ставке, определяемой как разница между установленной минимальной ставкой (15% для *IIR* и *UTPR*; 9% для *STTR*) и эффективной налоговой ставкой. Согласно п. 5.1.1 Модельных правил от 20.12.2021 г. в целом порядок определения эффективной налоговой ставки сводится к отношению (математической операции деления) суммы уплаченных ТНК налогов, исчисленных в соответствии с гл. 4 Модельных правил, к сумме полученных ТНК доходов, исчисленных в соответствии с гл. 3 Модельных правил. Однако положения глав 3–4 являются настолько неконкретными (обобщенными), что непременно вызовут трудности в практическом правоприменении. Следует полагать, что несовершенство теста эффективной налоговой ставки и его фактического использования представляет наиболее существенную методологическую сложность при реализации Соглашения ОЭСР. Учитывая, что его участниками являются 137 государств, данный тест должен учитывать все присутствующие в их национальном законодательстве особенности налогообложения, механизмы предоставления льгот, налоговых вычетов, прямых или косвенных налоговых освобождений.

¹⁵ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

¹⁴ См. вопрос 7 указанной брошюры (с. 19).

Поэтому определяющие его нормы вынуждены носить обобщенный характер. Но это создаст множество вариантов толкования фактических обстоятельств заинтересованными сторонами, вызовет большое количество споров между налогоплательщиками и налоговыми органами разных государств.

Данные проблемы (сложности применения теста эффективной налоговой ставки) обуславливают два нижеследующих препятствия к реализации Соглашения ОЭСР;

2) низконалоговые юрисдикции, в том числе так называемые «черные офшоры», проявляют подозрительную активность, масштабно участвуя в Соглашении ОЭСР (хотя, казалось бы, именно для них это наименее выгодно). Как известно, перечень юрисдикций, которые официально признаны Российской Федерацией офшорными, установлен приказом Минфина России¹⁵. Удивительно, но 33 из 40 перечисленных в нем государств и территорий¹⁶ являются участниками Соглашения ОЭСР от 08.10.2021 г.! Причины столь показательной «борьбы офшоров с офшорами» пока не ясны. Но логичнее всего предположить, что данные государства (территории), осознавая бесперспективность прямого сопротивления ОЭСР, намерены посредством формального участия в противодействии «размыванию» налоговой базы просто саботировать данный процесс. Необходимо отметить, что возможности для деятельного противостояния реализации Соглашения ОЭСР есть у любого (даже самого маленького) государства. Наиболее перспективной из них представляется создание условий для искажения упоминавшейся выше эффективной налоговой ставки. Подобное можно осуществить путем включения в национальное налоговое законодательство правовых механизмов, которые будут завышать или занижать переменные показатели, используемые для ее расчета. А если принять во внимание, что в Соглашении от 08.10.2021 г. участвует несколько

десятков низконалоговых юрисдикций (которые к тому же могут регулярно «обновлять и модернизировать» свое законодательство), то своевременное выявление таких злоупотреблений превращается в значительную проблему, способную поставить под угрозу реализацию достигнутых в рамках ОЭСР договоренностей;

3) чем больше обобщенных норм, разночтений в их толковании, неточностей практического применения (в том числе при определении эффективной налоговой ставки) будет содержать итоговый механизм противодействия «размыванию и эрозии» налоговой базы, тем больше конфликтов появится между государствами, налогоплательщиками и инвесторами. Причины и последствия лавинообразного увеличения количества налоговых и инвестиционных споров, а также взаимосогласительных процедур подробно описаны в работе М. Моталы [3], который приходит к выводу о том, что арбитраж по налоговым спорам способен разрушить разработанные ОЭСР механизмы противодействия уклонению от уплаты налогов.

В. Какой эффект реализация Соглашения ОЭСР будет иметь для участвующих в нем государств?

Следует полагать, что реализация Соглашения ОЭСР принесет неодинаковый, но в целом положительный для большинства государств результат.

США, ставшие главной «движущей силой» Второго компонента Соглашения ОЭСР, надеются извлечь выгоду из него, хотя некоторые специалисты обоснованно полагают, что предложенная глобальная минимальная ставка корпоративного налога — 15% недостаточно высока для США, а также других развитых стран, и не создаст необходимых стимулов для полноценного возвращения корпораций в свою национальную юрисдикцию¹⁷. Тем не менее даже при таком сценарии облагаемая США база будет расширена и принесет дополнительные доходы в бюджет США.

Для европейских государств главным элементом Соглашения ОЭСР является его Первый компонент, предусматривающий распределение налогов, уплачиваемых цифровыми компаниями, между юрисдикциями, в которых они осуществляют свою

¹⁵ Приказ Министерства финансов РФ от 13.11.2007 № 108н «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)».

¹⁶ На момент подготовки настоящей статьи к Соглашению ОЭСР не присоединились следующие государства (территории): Республика Вануату, Союз Коморы (остров Анжуан), Республика Маршалловы острова, Республика Науру, Республика Ниуэ, Республика Палау, а также два из четырех Нормандских островов — Сарк и Олдерни (Гернси и Джерси, также включаемые в Нормандские островов, Соглашение подписали).

¹⁷ Например, расчеты Нильса Йоханнесена из университета Коппенгагена показывают, что ставка, равная 15%, не сможет остановить перемещения прибыли корпораций между высоконалоговыми и низконалоговыми юрисдикциями и в итоге лишь принесет дополнительные доходы офшорам (URL: <https://www.nielsjohannesen.net/wp-content/uploads/GlobalMinimumTax-WP1.pdf>).

деятельность. Учитывая, что состоятельная Европа является одним из главных рынков для американских цифровых корпораций, следует ожидать увеличения налоговых доходов государств Старого Света в результате реализации Соглашения. Желая получить дополнительные суммы налогов, европейское сообщество даже пренебрегло интересами отдельных своих членов (например, Ирландии, которая успешно привлекает в свою юрисдикцию американские ТНК).

Россия, следует полагать, также окажется в числе государств, извлекающих выгоду из Соглашения ОЭСР. Его положения благоприятны для Российской Федерации, не противоречат российской налоговой политике в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов и направлены на достижение тех же целей. Можно надеяться, что борьба с офшоризацией экономики, проводимая не только на внутригосударственном, но и на международном уровне, будет иметь синергетический эффект. Следует также учитывать, что при распределении налогов цифровых корпораций Российская Федерация, так же как прочие государства, сможет претендовать на свою долю. Более того, при обсуждении Соглашения предполагалась выработка механизмов устранения тех проблем, которые Российская Федерация разрешить самостоятельно пока не может¹⁸.

На этом в целом благополучном фоне не слишком оптимистично выглядят перспективы офшорных

¹⁸ Одна из таких проблем состоит в следующем: расторгнув налоговое соглашение с Королевством Нидерландов Российская Федерация не только устранила возможность использования данной юрисдикции недобросовестными российскими налогоплательщиками, но и создала угрозу двойного налогообложения добросовестных голландских инвесторов. Пока непонятно, как Российская Федерация планирует нейтрализовать данный негативный фактор. Однако возникновение аналогичных последствий прогнозировалось и при разработке Соглашения ОЭСР. Поэтому в упоминавшемся выше Документе для консультаций специально указывалось на необходимость реализации мероприятий, исключающих возможность двойного налогообложения (п. 93).

государств, на противодействие налоговой политике которых направлен Второй компонент Соглашения ОЭСР.

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование показывает, что Российская Федерация фактически приступила к имплементации отдельных положений Соглашения ОЭСР в заключенные двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения. Изменения, внесенные Российской Федерацией в договоры с Кипром, Мальтой и Люксембургом, концептуально тождественны правилу *STTR*, предусмотренному Соглашением ОЭСР. Вместе с тем, несмотря на схожесть, российский подход к выполнению Соглашения является более жестким: инициированные Российской Федерацией корректировки налоговых соглашений предполагают налогообложение всех выплачиваемых процентов и дивидендов по ставке, равной 15% (независимо от их налогообложения в иностранном государстве), в то время как правило *STTR* предусматривает применение налоговой ставки, определяемой как разница между 9% и так называемой эффективной налоговой ставкой. Однако данное отличие не противоречит целям применения правила *STTR* и не препятствует глобальному противодействию эрозии налоговой базы.

Преимуществом Соглашения ОЭСР является его всеобъемлющий характер (в то время как Российской Федерации пока удалось скорректировать налоговые договоры лишь с тремя государствами), но насколько эффективно оно будет реализовано на данный момент неясно. Результативному применению Соглашения препятствуют, как минимум, три фактора: трудности использования теста эффективной налоговой ставки; потенциальное противодействие со стороны офшорных государств; неэффективность системы разрешения международных налоговых и инвестиционных споров.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Каррьер-Сваллоу Я., Хаксар В. На пути к улучшению информационной экономики. *Финансы и развитие*. 2021;(1):10–13. URL: <https://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fandd/2021/03/pdf/fd0321r.pdf>.
2. Булыгин Д.И., Мусабиринов И.Л. «Цифровые следы» как измерения ценности особенных благ. *Информационное общество*. 2019;(6):59–65.
3. Мотала М. Налоговый суверенитет и защита инвесторов: почему предлагаемый глобальный минимальный налог не положит конец корпоративному налоговому арбитражу. *Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика*. 2021;(2):99–131. DOI: 10.17323/1996–7845–2021–02–06

4. Шэксон Н. Борьба с налоговыми убежищами. *Финансы и развитие*. 2019;(3):6–10. URL: <https://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/fd0919r.pdf>.
5. Пономарева К.А. Налог на цифровые услуги во Франции: передовой опыт или дискриминация. *Налоговед*. 2021;(4):51–66.
6. Билотта Н. Что стоит за цифровым налогом: вызовы борьбы Европейского союза за технологический суверенитет. *Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика*. 2020;(4):30–47. DOI: 10.17323/1996–7845–2020–04–02
7. Мачехин В.А. Налоговая деофшоризация в России и проект БЭПС: попытка сравнения. *Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*. 2016;(6):107–117.

REFERENCES

1. Carrière-Swallow Y., Haksar V. Let's build a better data economy. *Finansy i razvitie = Finance & Development*. 2021;(1):10–13. (In Russ.). URL: <https://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fandd/2021/03/pdf/fd0321r.pdf>.
2. Bulygin D.I., Musabirov I.L. “Digital traces” and value dimensions of singular goods. *Informatsionnoe obshchestvo = Information Society*. 2019;(6):59–65. (In Russ.).
3. Motala M. Tax sovereignty and investor protection: why the proposed global minimum tax is not the final frontier for corporate tax arbitrage. *Vestnik mezhdunarodnykh organizatsii: obrazovanie, nauka, novaya ekonomika = International Organisations Research Journal*. 2021;(2):99–131. (In Russ.). DOI: 10.17323/1996–7845–2021–02–06
4. Shaxson N. Tackling tax havens. *Finansy i razvitie = Finance & Development*. 2019;(3):6–10. (In Russ.). URL: <https://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/fd0919r.pdf>.
5. Ponomareva K.A. Tax on digital services in France: advanced experience or discrimination? *Nalogoved = Tax Specialist*. 2021;(4):51–66. (In Russ.).
6. Bilotta N. Beyond the digital tax: the challenges of the eu's scramble for technological sovereignty. *Vestnik mezhdunarodnykh organizatsii: obrazovanie, nauka, novaya ekonomika = International Organisations Research Journal*. 2020;(4):30–47. (In Russ.). DOI: 10.17323/1996–7845–2020–04–02
7. Machekhin V.A. Tax deoffshorization in Russia and project BEPS: a comparative. *Vestnik universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA) = Courier of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*. 2016;(6):107–117. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Антон Сергеевич Кондукторов — кандидат юридических наук, доцент кафедры таможенного, административного и финансового права, Саратовский национальный исследовательский государственный университет им. Н.Г. Чернышевского, Саратов, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-8160-0961>
ack-87@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Anton S. Konduktorov — Cand. Sci. (Law), Assoc. Prof. of Department of Customs, Administrative and Financial Law of Saratov National Research State University named after N.G. Chernyshevsky, Saratov, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-8160-0961>
ack-87@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 20.02.2022; принята к публикации 23.04.2022.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was received 20.02.2022; accepted for publication 23.04.2022.
The author read and approved the final version of the manuscript.