

## Варианты многосторонних решений вопросов международного налогообложения и их оценка с позиции налоговой безопасности государства\*

К. А. Пономарева

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов РФ,  
Российская Федерация, 127006, Москва, Настасьинский пер., 3

**Для цитирования:** Пономарева, Карина А. 2024. «Варианты многосторонних решений вопросов международного налогообложения и их оценка с позиции налоговой безопасности государства». *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право* 3: 692–709.  
<https://doi.org/10.21638/spbu14.2024.310>

Статья подготовлена в рамках исследования, направленного на определение фундаментальных теоретических подходов к правовому обеспечению фискальных интересов государства в условиях трансформации налоговых отношений и институтов налогового права под воздействием цифровой трансформации экономики, а также на выработку рекомендаций по созданию эффективной модели правового регулирования налогообложения в России как средства обеспечения налоговой безопасности государства, испытывающей воздействие новых вызовов. С позиции налоговой безопасности государства необходимость обеспечения соблюдения фискальных интересов государства требует трансформации существенных подходов к регулированию налоговых отношений. Поскольку в последние годы российская экономика столкнулась с новыми вызовами, по мнению автора, целесообразно исследовать не только сами вызовы, но и способы ответа на них. Отмечается, что российская экономика успешно справляется с новыми вызовами; в связи с этим представляется актуальным возвращаться к задачам, которые стоят перед государством с точки зрения как национального, так и международного налогообложения. В статье проведен анализ проектов Организации экономического сотрудничества и развития и Организации Объединенных Наций (ООН) по реформированию правил налогообложения международных групп компаний. Проекты международных организаций рассматриваются как ответы на вызовы уклонения от налогообложения, а также на вызовы цифровой экономики. В ходе исследования особое внимание уделяется инициативе ООН по подготовке рамочной конвенции о международном налоговом сотрудничестве. Инициатива ООН рассматривается с точки зрения учета интересов развивающихся стран. Дается оценка необходимости внесения изменений в российское налоговое законодательство в условиях новых вызовов налоговой безопасности государства. Отмечается, что действующая система преференциальных налоговых режимов, которая продолжает совершенствоваться, отвечает интересам российских налогоплательщиков и национальной налоговой базы.

*Ключевые слова:* налоговая безопасность, налоговое право, новые вызовы, национальная безопасность, международное налогообложение, цифровая экономика, налог на прибыль.

---

\* Исследование выполнено за счет гранта Российского научного фонда № 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160/>.

## 1. Введение

Необходимость обеспечения соблюдения фискальных интересов государства требует трансформации существенных подходов к регулированию налоговых отношений. Кризисные явления в экономике (мировой финансовый кризис, борьба с последствиями пандемии, санкции) вызывают повсеместное сокращение налоговых поступлений, актуализируют проблему ценностей, защита которых должна быть направлена на государственное управление налогообложением и функционированием органов государственной власти в целом. В то же время подобные явления рассматриваются как угрозы экономической, в частности налоговой, безопасности. Налоговая политика играет важную роль в смягчении и устранении негативных последствий блокады экономики (Пономарева 2021, 75).

Российская экономика, преодолев последствия распространения пандемии, столкнулась с новыми вызовами, включая уход ряда иностранных компаний с российского рынка, проблемы с экспортом российской продукции и импортом определенных товаров в Россию, нарушение логистических цепочек и кооперационных связей, введение санкций по отношению к банковскому сектору, волатильность на рынке ценных бумаг.

В то же время меры поддержки различных секторов российской экономики в 2022–2023 гг. были беспрецедентными: нулевые ставки по отдельным видам налогов, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и страховых взносов, ограничения государственного и муниципального контроля, изменения в валютной, банковской, страховой и других сферах. В целях предотвращения влияния негативных геополитических и внешнеэкономических факторов на развитие отраслей экономики и финансового сектора Правительство РФ совместно с Федеральным Собранием РФ приняло широкий комплекс мер, включая ускорение и упрощение расчетов, осуществляемых за счет бюджетных средств, обеспечение условий для гибкого управления средствами Фонда национального благосостояния. Благодаря этим мерам текущее состояние бюджетной системы РФ остается стабильным<sup>1</sup>.

Реализация названных мер позволяет говорить о том, что российская экономика успешно справляется с новыми вызовами. Как заявил в феврале 2024 г. заместитель Министра финансов РФ А. В. Сазанов, «период антикризисного налогового регулирования завершается, продлевать антикризисные налоговые меры не планируется. Если в 2021–2023 гг. налоговая политика выстраивалась исходя из необходимости отвечать на внешние вызовы, то сейчас, по мере адаптации экономики и бюджетной политики к внешним шокам, есть возможность перейти к системному выстраиванию налоговой политики на среднесрочную-долгосрочную перспективу, чтобы она была более предсказуемой»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Постановление Совета Федерации Федерального Собрания РФ от 22.06.2022 № 264-СФ «О предложениях Совета Федерации Федерального Собрания РФ по формированию концепции федерального бюджета на 2023 г. и на плановый период 2024 и 2025 гг.». Здесь и далее все ссылки на российские нормативно-правовые акты приводятся по СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения 9 августа, 2024. <http://www.consultant.ru>.

<sup>2</sup> «Статс-секретарь — замминистра Алексей Сазанов встретился с бизнесом на конференции Керт и ответил на интересующие вопросы по налоговой политике». *Минфин России*. 06.02.2024. Дата обращения 9 августа, 2024. [https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id\\_4=38845-stats-sekretar\\_zamministra\\_aleksei\\_sazanov\\_vstretilsya\\_s\\_biznesom\\_na\\_konferentsii\\_kept\\_i\\_otvetil\\_na\\_interesuyushchie\\_voprosy\\_po\\_nalogovoi\\_politike](https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38845-stats-sekretar_zamministra_aleksei_sazanov_vstretilsya_s_biznesom_na_konferentsii_kept_i_otvetil_na_interesuyushchie_voprosy_po_nalogovoi_politike).

В связи с этим представляется актуальным возвращаться к задачам, которые стоят перед государством с точки зрения как национального, так и международного налогообложения, однако в преломлении современной геополитической и экономической ситуаций. В настоящей статье рассматривается одна из таких сфер — международное налогообложение, в частности меры по борьбе с налоговыми злоупотреблениями со стороны международных групп компаний (далее — МГК), а также выработке международного консенсуса по вопросам налогообложения. Эти вопросы важны для Российской Федерации в контексте защиты национальной фискальной базы.

## 2. Основное исследование

### 2.1. Теоретическое осмысление проблематики налоговой безопасности государства

Вопросы выстраивания сбалансированной системы борьбы с угрозами в налоговой сфере с учетом их разнообразия и взаимосвязи с угрозами национальной безопасности в целом приобретают повышенную значимость.

В современных условиях проблемы рисков и угроз в налоговой сфере, а также методов противодействия их развитию приобретают первостепенное значение для государства в системе национальных и наднациональных приоритетов и требуют научного анализа. Проблематика национальной безопасности, а вслед за ней экономической безопасности и налоговой безопасности находит отражение в современных исследованиях. Отмечается, что необходимость реагирования на постоянные глобальные вызовы, обусловленные, с одной стороны, начавшейся с 2020 г. мировой пандемией коронавируса и ее последствиями в форме замедления темпов мирового экономического развития, устойчивой глобальной инфляцией ввиду активных мер бюджетного стимулирования своих экономик правительствами ряда стран, а с другой — введением против Российской Федерации экономических санкций, напрямую затрагивающих объемы формирования доходов федерального бюджета, оказывает влияние на изменение его конструкции и приоритеты реализуемых через него мер бюджетной и налоговой политики (Косов и др. 2023, 10).

Вместе с тем отметим, что отдельным элементам системы налоговой безопасности не уделяется должного внимания. В литературе наибольшее внимание посвящено угрозам экономической безопасности. При этом угрозы налоговой безопасности становились предметом изучения относительно небольшого числа исследователей, потому состав такого рода угроз раскрыт не в полной мере. На уровне диссертационных исследований проблемы налоговой безопасности отражены, в частности, в диссертациях К. В. Маслова (Маслов 2023, 64–91) и К. В. Новоселова (Новоселов 2021, 19–35), которые рассмотрели проблематику с позиции юридической и экономической науки соответственно.

Так, К. В. Маслов понимает под налоговой безопасностью государства «уровень развития системы государственного управления, выражающийся в защищенности жизненно важных интересов государства и налогоплательщиков посредством минимизации внутренних и внешних угроз сбору такого количества налоговых доходов, которое соответствует запланированному с учетом необходимости полного

финансирования всех функций и задач государства и муниципальных образований как в текущем периоде, так и в целях перспективного развития» (Маслов 2022, 190). Этой концепции мы и будем придерживаться в настоящем исследовании.

Поскольку мы рассматриваем проблематику налоговой безопасности именно в контексте новых вызовов, отметим также, что сама тема вызовов не нова и для налогово-правовых исследований. В 2020–2021 гг. в связи с пандемией COVID-19 по всему миру принимались налоговые меры поддержки для бизнеса и граждан, что широко освещалось исследователями. Кризис, вызванный пандемией, поднял многие налоговые вопросы, особенно в отношении с иностранным элементом, оказывающие влияние на налоговые полномочия государств, которые в настоящее время регулируются нормами международных налоговых соглашений (Пономарева 2020, 45).

## **2.2. Налоговая безопасность и проекты новых правил международного налогообложения**

### **2.2.1. Новые правила международного налогообложения как потенциальные ответы на внешние угрозы налоговой безопасности**

Разделяя угрозы налоговой безопасности государства на внешние и внутренние, К. А. Пономарева и К. В. Маслов отмечают «большую значимость международных договоров для противодействия внешним угрозам. Безналоговый либо низконалоговый вывод прибыли, получаемой на территории России через структуры транснациональных корпораций (например, под видом займов либо роялти), является внешней угрозой. Она минимизируется не только посредством механизмов наказания таких структур, но и путем взаимодействия с налоговыми администрациями государств, в которых находятся посреднические и материнские компании» (Пономарева, Маслов 2024, 41–42).

Ответы на внешние угрозы должны быть как односторонними, так и многосторонними: способы выявления и формулирования налоговых проблем, требующих коллективных действий, часто определяют масштабы и характер ответов на эти проблемы, а также порядок приоритетности их решения. Уважение налогового суверенитета каждого государства подразумевает международное сотрудничество по налоговым вопросам, позволяющее разным странам эффективно участвовать в разработке новых правил, адаптировать и внедрять их в соответствии со своими интересами.

Такие вызовы, как уклонение МГК от налогообложения и вопросы налогообложения цифровой экономики возникли не в последние два года, а гораздо раньше, однако сохраняют актуальность. Они были сформулированы еще в Плане действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting; далее — план BEPS)<sup>3</sup>, однако механизмы ответов на эти вызовы все еще находятся в процессе разработки. За этими вызовами следуют многочисленные акты международных организаций, а также односторонние законодательные меры отдельных государств. Кроме того, в ходе

<sup>3</sup> “Action plan on base erosion and profit shifting”. *OECDiLibrary*. 2013. Accessed August 9, 2024. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en).

разработки подходов международных организаций к налогообложению МГК круг адресатов разрабатываемых норм уже давно расширился с цифровых компаний до самого широкого круга компаний (финансовый сектор, ресурсодобывающие, фармацевтические компании и др., см. ниже правила первого компонента Организации экономического сотрудничества и развития), в первую очередь трансграничных.

### 2.2.2. Проекты Организации экономического сотрудничества и развития

По отдельным вопросам налогообложения цифровой экономики Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) выпущено несколько документов по проблематике налогового статуса цифровых платформ, в том числе отчет 2019 г. о роли цифровых платформ в сборе НДС и налога с продаж при онлайн-торговле (далее — отчет ОЭСР 2019 г.)<sup>4</sup> и отчет 2020 г. «Налоговое администрирование 3.0: цифровая трансформация налогового администрирования»<sup>5</sup>.

В декабре 2022 г. попытки регулирования этих вопросов появились также на уровне Европейского союза: Европейская комиссия опубликовала проект инициативы «НДС в цифровую эпоху» (VAT in Digital Age, ViDA)<sup>6</sup>. Пакет мер включает три компонента: требования к отчетности; платформы как предполагаемые поставщики (возложение на платформы роли налоговых агентов); единая регистрация в целях НДС.

Проект планировалось утвердить в конце 2023 г., однако пока этого не произошло<sup>7</sup>.

Разумеется, в центре внимания ОЭСР находится двухкомпонентный подход к налоговым проблемам, возникающим в связи с цифровизацией экономики<sup>8</sup>. Отдельные документы этой программы находятся на разных стадиях согласования: pillar 1 (первый компонент ОЭСР) предполагает введение нового механизма распределения прибыли; pillar 2 (второй компонент ОЭСР) направлен на то, чтобы крупные МГК с мировым доходом от 750 млн евро платили налог на прибыль по ставке 15 % независимо от того, где расположена их штаб-квартира или в каких юрисдикциях они работают.

<sup>4</sup> “The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales”. *OECD*. 2019. Accessed August 9, 2024. [https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales\\_e0e2dd2d-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en.html).

<sup>5</sup> “Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration”. *OECD*. 2020. Accessed August 9, 2024. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>.

<sup>6</sup> “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age. COM/2022/701 final”. *EUR-Lex*. 2022. Accessed August 9, 2024. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52022PC0701>.

<sup>7</sup> “EU VAT in the Digital Age negotiations update”. *VATCalc*. 2024. Accessed August 9, 2024. <https://www.vatcalc.com/eu/eu-vat-in-the-digital-age-vida-adopted-by-ec>.

<sup>8</sup> Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. October 8, 2021. Accessed August 9, 2024. <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>.

Итоговое заявление<sup>9</sup> о двухкомпонентной реформе в целях решения налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики, подписано 11.07.2023, а 17.07.2023 выпущен ряд программных документов по pillar 2<sup>10</sup>.

Первый и второй компоненты ОЭСР дополняют друг друга. Pillar 2 вводит минимальную эффективную ставку для крупных МГК, но сам по себе второй компонент не исправит международную налоговую систему, поскольку он по-прежнему позволяет переводить прибыль в страны-рынки.

Что касается pillar 1, то 11.10.2023 Инклюзивная структура BEPS/ОЭСР/G20 опубликовала текст Многосторонней конвенции, направленной на имплементацию суммы А первого компонента ОЭСР<sup>11</sup>. Конвенция еще не открыта для подписания. Сумма А — ключевой элемент первого компонента ОЭСР — будет применяться к МГК, отвечающим определенным критериям, включая глобальный доход свыше 20 млрд евро и прибыль, превышающую 10% от совокупного дохода. Сумма А направлена на перераспределение 25% сверхприбыли транснациональной корпорации (ТНК) в рыночные юрисдикции, где ТНК генерирует свои доходы. Однако зарубежные исследователи выдвигают тезис о том, что «правила pillar 1 могут не вступить в силу; даже если бы это произошло, то не исправило бы систему, поскольку данные правила не позволяют ни эффективно облагать налогом прибыль, полученную в стране, отличной от страны штаб-квартиры компании, и облагаемую налогом только в третьей низконалоговой юрисдикции (stateless income), ни распределять достаточный доход в пользу стран-рынков» (Dourado 2023, 808).

Pillar 2 предусматривает правило включения доходов (income inclusion rule, IIR), которое действует как дополнительный налог для материнской компании, если доходы контролируемой иностранной компании облагаются налогом ниже минимальной ставки. Иначе говоря, это выравнивание налоговых ставок по странам до минимального уровня 15%. Правило заниженных налоговых платежей (undertaxed payment rule, UTPR) запрещает налоговые вычеты или обязывает корректировать их в той мере, в какой доходы участника группы, к которым применяются низкие ставки, не облагаются налогом в соответствии с IIR. Согласно документам ОЭСР, применение UTPR, вероятно, придется координировать в разных юрисдикциях, чтобы гарантировать, что дополнительные налоги, применяемые к МГК, не превышают суммы, необходимой для достижения минимальной ставки в 15%. Кроме того, высказывается мнение о спорной правовой природе UTPR в связи с экстерриториальным характером этого правила (Hongler et al. 2023, 143).

Правило STTR (subject to tax rule), или правило налогообложения доходов у источника, нивелирует разницу в ставках по налогу у источника в рамках МГК. По

<sup>9</sup> Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. July 11, 2023. Accessed August 9, 2024. <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>.

<sup>10</sup> “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023”. OECD. 2023. Accessed August 9, 2024. [www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf](https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf); Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Subject to Tax Rule (Pillar Two). Accessed August 9, 2024. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two\\_9afd6856-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two_9afd6856-en).

<sup>11</sup> The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One. Accessed August 9, 2024. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

сти, это повышение ставки до уровня 9 % на все платежи за внутригрупповые услуги. В тех случаях, когда статьи дохода облагаются по номинальной ставке корпоративного подоходного налога ниже минимальной ставки STTR в размере 9 % в государстве резидентства и соглашение об избежании двойного налогообложения (СИДН) ограничивает ставку, по которой государство, где возникает доход, может облагать налогом этот доход, STTR позволяет этому государству облагать его налогом по ставке, превышающей разницу между 9 % и номинальной ставкой корпоративного подоходного налога в государстве резидентства.

Инклюзивная рамочная платформа BEPS разработала Многосторонний документ (Multilateral Instrument, MLI) в целях содействия внедрению STTR. Также согласован процесс оказания помощи развивающимся членам Инклюзивной платформы в реализации STTR. Участники Инклюзивной рамочной программы могут принять решение о внедрении STTR, подписав MLI или в двустороннем порядке внося поправки в свои СИДН, если возникнет такая необходимость<sup>12</sup>.

Таким образом, ключевое отличие правила STTR — необходимость внесения изменений в СИДН. STTR должен применяться до введения правил Globe Anti-Base Erosion Model (GloBE), т. е. любой налог, взимаемый в соответствии с STTR, должен приниматься во внимание при расчете эффективной налоговой ставки GloBE.

Правило STTR не повлияет на все СИДН: во многих юрисдикциях уже установлена налоговая ставка не ниже 9 %. Что касается внедрения, ОЭСР прямо говорит о том, что члены Инклюзивной платформы BEPS, которые применяют номинальные налоговые ставки ниже 9 % к определенному набору платежей, обязались при необходимости внедрить STTR в свои СИДН с развивающимися странами Инклюзивной платформы, когда их об этом попросят. В целях содействия внедрению STTR в СИДН Инклюзивная структура BEPS/ОЭСР/G20 приняла 15.09.2023 многосторонний документ по имплементации STTR<sup>13</sup>. Компетентные органы договаривающихся государств могут по взаимному согласию определять порядок применения STTR.

Аналитическая записка ОЭСР, известная, как Типовые правила борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли, именуемые правилами GloBE<sup>14</sup> (далее — Типовые правила ОЭСР), также позволяют странам вводить квалифицированный внутренний минимальный сверхналог (Qualifying Domestic Minimum Top-Up Tax, QDMTT). Государства свободны вводить QDMTT, однако фактически документы ОЭСР поощряют страны-источники к его внедрению, поскольку QDMTT (если он установлен на достаточно высоком уровне) отменит IIR, снизив сверхналог в стране резидентства компании до нуля. Вместе с тем страна, которая введет QDMTT, в таком случае не получит конкурентных преимуществ, поскольку

---

<sup>12</sup> Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

<sup>13</sup> “The Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule”. *OECD*. 2023. Accessed August 9, 2024. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.htm>.

<sup>14</sup> “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris”. *OECD*. 2021. Accessed August 9, 2024. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two\\_782bac33-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en).

другая страна будет облагать прибыль налогом через IIR или UTPR, если страна-источник решит отказаться от такой возможности.

Ставка сверхналога определяется следующим образом:

Ставка Top-up tax = Минимальная ставка — Эффективная налоговая ставка,

где эффективная налоговая ставка определяется в соответствии со ст. 5.1 Типовых правила ОЭСР для юрисдикции на финансовый год<sup>15</sup>.

Однако правила GLOBE содержат важное положение для стран-источников — они позволяют юрисдикциям применять QDMTT к доходу, полученному в пределах их границ, фактически предоставляя странам-источникам право первого налогообложения дохода по всему миру.

Таким образом, эти меры действуют как единовременное уменьшение любого дополнительного налогового обязательства, взимаемого другой страной в соответствии с IIR или UTPR, и являются частью заключительного этапа расчета дополнительного налога. Если сумма, взимаемая в соответствии с QDMTT, превышает сумму сверхналога, подлежащего уплате, вычет становится невозможным.

Проиллюстрируем возможность комплексного применения правил второго компонента ОЭСР. По мнению профессора А. П. Дорадо, структура правил соответствует подходу, который предоставляет приоритет применения правила IIR материнским компаниям, находящимся на вершине цепочки владения. Это правило отдает приоритет интересам государств — экспортеров капитала (Dourado 2022b, 388–395). Тем не менее правило UTPR привносит симметрию в международную систему налогообложения и предоставляет права юрисдикциям-источникам (импортерам капитала), если государство материнской компании является юрисдикцией с низким уровнем налогообложения или не присоединилось ко второму компоненту и ни в том, ни в другом случае не применяется IIR. Это может быть имплементировано как правило, не допускающее вычета расходов, уплаченных другому юридическому лицу за рубежом, с помощью дополнительного налога, применяемого к налогоплательщику-резиденту (дочернему предприятию), либо к постоянному представительству, расположенному на его территории.

Более того, интересам стран-источников предоставляется вариант применения минимального сверхналога (Domestic Minimum Top-Up Tax, DMTT), который имеет приоритет над правилом IIR. Страны-источники имеют две возможности: повысить эффективную налоговую ставку до 15% и таким образом избежать перевода доходов в юрисдикцию материнской компании; не повышать эффективную налоговую ставку до 15%, а вместо этого взимать DMTT. Доходы, связанные с DMTT, принадлежат государству, которое его применяет (Devereux, Vella, Wardell-Burrus 2022, 2–3; Dourado 2022a, 282–285).

В отношениях между развивающейся и развитой странами правило STTR должно применяться до остальных правил и будет включено в СИДН. Как уже отмечалось, правило STTR оценивается как эффективное для введения в развиваю-

---

<sup>15</sup> Эффективная налоговая ставка МГК для юрисдикции с чистым глобальным доходом рассчитывается за каждый финансовый год. Эффективная налоговая ставка Группы ТНК для юрисдикции равна сумме скорректированных покрываемых налогов каждого субъекта, расположенного в юрисдикции, деленной на чистый совокупный доход юрисдикции за финансовый год.

щихся странах. Хотя Россия не может быть отнесена к этой категории стран, в общем контексте международной налоговой реформы и того, что участие в ней России заморожено, представляется допустимым применять к России такие правила как к стране, не участвующей в подписании документов Инклюзивной структуры BEPS и не имеющей соглашений с рядом стран ОЭСР.

В заключение отметим, что механизмы, установленные в Типовых правилах ОЭСР, являются новыми и имеют спорную правовую природу. Критика инициатив ОЭСР постоянно звучит в том числе от европейских и американских исследователей (Brauner 2024, 102–103; 2022, 489; Dourado 2023; Baker 2023, 542; Dagan 2023, 641). Неясно, являются ли они правилами борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли, подоходными налогами или международными альтернативными минимальными налогами. В последнем случае возникает также вопрос: должны ли эти правила быть включены в национальное налоговое законодательство?

Кроме того, традиционно возникает проблема влияния второго компонента ОЭСР на развивающиеся страны: если развивающаяся страна облагает доход налогом по низкой ставке, то страна резиденства подвергнет этот доход налогообложению до минимальной ставки, что снижает способность развивающейся страны конкурировать за иностранные инвестиции.

### ***2.3. Инициатива ООН по разработке конвенции о международном сотрудничестве по налоговым вопросам***

Организация Объединенных Наций занимается вопросами двойного налогообложения не так давно, как ОЭСР, и концентрируется на вопросах налогообложения между развитыми и развивающимися странами. Типовая конвенция ООН<sup>16</sup> отличается от Модельной конвенции ОЭСР тем, что в ее основу положен компромисс между принципом источника и принципом резидентства и большее значение придается принципу источника в целях обеспечения соблюдения интересов развивающихся стран.

Так, применительно к правилам налогообложения цифровой экономики цель ООН — расширить налоговые права государств, благодаря потребителям которых у нерезидентов формируются доходы от автоматизированных цифровых услуг. ООН предлагает соответствующие правила, руководствуясь Отчетом ОЭСР по Действию 1 (Action 1) Плана BEPS<sup>17</sup>, в котором еще не было дано рекомендаций взимать налог на цифровые услуги у источника, но признавалось, что страны могут включать такие положения в свои налоговые соглашения среди других дополнительных гарантий против практик размывания налоговой базы и вывода прибыли. Примером альтернативных решений со стороны ООН являются изменения Типовой конвенции ООН последних лет, а именно дополнение Типовой конвенции ООН ст. 12А о технических услугах, которая стандартизирует практику, широко

<sup>16</sup> “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update”. UN-iLibrary. 2018. Accessed August 9, 2024. <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210474047>.

<sup>17</sup> “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publ., Paris”. OECD. 2015. Accessed August 9, 2024. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en).

распространенную в развивающихся странах, и ст. 12В, закрепившей правила налогообложения автоматизированных цифровых услуг<sup>18</sup>.

Организация Объединенных Наций также начала разработку мер по регулированию международного сотрудничества по налоговым вопросам. Так, 30.12.2022 Генеральная Ассамблея ООН приняла резолюцию «Содействие инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в области налогообложения в ООН»<sup>19</sup>, в которой выражены мнение ООН о важности полной инклюзивности для международного налогового режима и намерение взять на себя ведущую роль в вопросах международного сотрудничества по налоговым вопросам. Основная цель этой инициативы ООН — упростить глобальные налоговые правила в интересах развивающихся стран.

За резолюцией последовал доклад Генерального секретаря ООН, в котором был сделан вывод о том, что усиление роли ООН в установлении правил налогообложения представляется наиболее жизнеспособным путем для того, чтобы сделать международное налоговое сотрудничество полностью инклюзивным и более эффективным<sup>20</sup>. В докладе рассматриваются три варианта дальнейших шагов, включая многостороннее налоговое соглашение, рамочную конвенцию о налоговом сотрудничестве и рамочную программу (без конвенции) в рамках ООН. Генеральная Ассамблея ООН приняла резолюцию от 22.12.2023, которой предложено разработать рамочную конвенцию о международном налоговом сотрудничестве<sup>21</sup>.

Это решение ООН может ознаменовать начало нового этапа развития международного налогового права. Спустя сто лет после начала работы в Лиге Наций может быть сформирован новый международно-правовой режим под эгидой ООН.

Новая рамочная конвенция ООН может восполнить следующие пробелы:

- расширит переговорные возможности развивающихся стран; большинство нынешних переговорных площадок в ООН и ОЭСР являются техническими;
- даст возможность по-новому взглянуть на структуру многостороннего сотрудничества, целью которого должна быть глобальная координация, но в рамках структуры, достаточно надежной для удовлетворения потребностей развивающихся стран;
- обеспечит благоприятную переговорную среду и процедурную прозрачность; об этом также говорится в отчете Генерального секретаря ООН о рефор-

---

<sup>18</sup> “A new UN Tax convention — how will it change global tax governance?” *International Centre for Tax and Development*. 2023. Accessed August 9, 2024. <https://www.ictd.ac/blog/the-new-un-tax-convention-a-critical-juncture-for-global-tax-governance>.

<sup>19</sup> Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей 30.12.2022 [по докладу Второго комитета (A/77/441, п. 16)] 77/244. Содействие инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в области налогообложения в ООН. Дата обращения 9 августа, 2024. <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-04/A%20RES%2077-244%20Russian.pdf>.

<sup>20</sup> Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations, Report of the Secretary-General (26 Jul. 2023) A/78/235. Accessed August 9, 2024. <https://digitallibrary.un.org/record/4019360?v=pdf>.

<sup>21</sup> Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей 22.12.2023 [по докладу Второго комитета (A/78/459/Add.8, п. 12)] 78/230. Содействие инклюзивному и эффективному международному сотрудничеству в области налогообложения в ООН. Дата обращения 9 августа, 2024. [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-01/A.RES\\_.78.230\\_Russian.pdf](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-01/A.RES_.78.230_Russian.pdf).

мировании международной финансовой архитектуры 2023 г.<sup>22</sup>; так, в разделе отчета, посвященном повышению налоговой прозрачности, отмечаются две основные цели: 1) создание невзаимных механизмов обмена налоговой информацией в интересах развивающихся стран; 2) публикация информации о бенефициарных владельцах в отношении всех компаний. Как отмечается в отчете, это изменило бы правила игры в области налогообложения имущества состоятельных физических лиц и МГК.

Сегодня некоторые развивающиеся страны участвуют в автоматическом обмене информацией как на взаимной, так и на невзаимной основе (могут обмениваться информацией, но не могут запрашивать ее из-за конфиденциальности, вопросов сохранности данных и проблем с инфраструктурой). Некоторые заинтересованные стороны утверждали, что этот механизм не позволяет развивающимся странам получить доступ к информации, необходимой им для борьбы с незаконными финансовыми потоками<sup>23</sup>.

В отчете также поддерживается идея более широкого использования налоговой информации, которой страны обмениваются в соответствии с международными договорами, например для содействия судебному преследованию за финансовые преступления, не связанные с налогообложением. В частности, ООН заявляет, что международные соглашения должны быть изменены для поддержки такого рода обмена, но пока не уточняет, как это можно сделать<sup>24</sup>.

Таким образом, выполнение задач, стоящих перед международным сообществом, в более широких рамках, чем это возможно под эгидой ОЭСР, будет иметь основополагающее значение. В новых документах ООН выдвигает ряд практических предложений по совершенствованию международной налоговой системы, и представляется, что эти усилия могут оказать долгосрочное воздействие на мировую налоговую архитектуру.

Полагаем, что будущее международного налогового сотрудничества зависит не только от институциональных изменений в ООН и ОЭСР, но и от того, насколько страны смогут извлечь преимущества из тех или иных правил.

## ***2.4. Оценка эффективности новых правил глобального налогообложения***

### ***2.4.1. Проекты международных организаций и интересы развивающихся стран***

Новый этап развития международного налогового права обуславливается не только необходимостью устранения разногласий, вызванных проектами международных организаций, но и экономическими изменениями, которые бросили вызов «серому полю»: к благоприятным для злоупотреблений средствам можно отне-

---

<sup>22</sup> Our Common Agenda Policy Brief 6: Reforms to the International Financial Architecture. Accessed August 9, 2024. <https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/our-common-agenda-policy-brief-international-finance-architecture-en.pdf>.

<sup>23</sup> "UN Revisits the International Tax Architecture". *Forbes*. 2023. Accessed August 9, 2024. <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2023/06/26/un-revisits-the-international-tax-architecture/?sh=7b39929edde0>.

<sup>24</sup> Our Common Agenda Policy Brief 6: Reforms to the International Financial Architecture.

сти сложные (в первую очередь производные) финансовые инструменты, правила трансфертного ценообразования, использование нематериальных активов. Ответы на многие вызовы так и не нашли ответов в существующих правилах международных организаций. Проблема обострилась с развитием цифровой экономики, на вызовы которой не было ответа в рамках Действия 1 (Action 1) плана BEPS.

Архитектура проектов ОЭСР пытается опровергнуть заявления о несправедливости по крайней мере тремя различными способами. Во-первых, она представлена как компромисс между требованиями развивающихся стран увеличить налогообложение у источника (pillar 1) и стремлением развитых стран облагать налогом доходы, которые не облагаются налогом нигде или облагаются не в полном объеме (pillar 2). Во-вторых, представление программы в качестве компромисса позволяет ей быть лаконичной в отношении принципов налогообложения. В-третьих, каждый компонент был представлен как выгодный для развивающихся стран: pillar 1 с его новыми механизмами распределения налоговых прав и pillar 2, который будет обеспечивать минимальный уровень налогообложения.

Однако нельзя не отметить сложность проектов ОЭСР. Так, объем проекта многосторонней конвенции ОЭСР по pillar 1<sup>25</sup> составляет больше тысячи страниц. Это делает данный проект сложным и для восприятия, и для реализации. Помимо сложности, pillar 2 характеризуется уклоном в пользу развитых стран, которые могут предоставлять налоговые льготы, по форме удовлетворяющие правилам pillar 2, и стран с гибкими налоговыми режимами, которые могут быстро принять изменения в законодательство и внедрить UTPR или иные правила pillar 2.

Однако инициатива ООН не должна рассматриваться как замена проектов ОЭСР и не требует отмены достижений сложившегося на международной арене режима налогообложения. Двухкомпонентный подход ОЭСР мог бы быть модифицирован с учетом инициатив ООН.

В качестве примера приведем сумму А первого компонента ОЭСР. На данный момент уже очевидно, что в эпоху цифровой экономики все проекты международных организаций отходят от критерия физического присутствия компании в государстве. Pillar 1 прямо разрешает налогообложение без физического присутствия, и многие государства развивают этот подход в национальном законодательстве (например, устанавливая налог на цифровые услуги). Единственный, хотя и действительно сложный вопрос заключается в том, какой объем налогообложения у источника приемлем для соответствующих государств резидентства. Этот вопрос традиционно решается на уровне СИДН: их режим допускает решения, свободные от политики ОЭСР, цель которой — минимизировать налогообложение у источника.

Инициатива ООН могла бы быть полезна при совершенствовании правил второго компонента ОЭСР, а также могла бы установить минимальную налоговую ставку на уровне, более близком к среднемировой ставке корпоративного налога. Между тем исследователи отмечают, что pillar 2 устанавливает минимальный налог только по форме (Brauner 2024, 103). По сути, его правила построены таким образом, чтобы практически унифицировать эффективную ставку корпоративного налога. Кроме того, — и это самое главное — инициатива ООН упростила бы ме-

---

<sup>25</sup> Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One.

ханизм установления глобального минимального налога таким образом, чтобы все государства могли его применять.

Для того чтобы разрабатывать новые налоговые меры, необходимо ответить на два вопроса.

Во-первых, какие налоговые проблемы международного уровня, для решения которых конвенция ООН была бы полезной, требуют многостороннего решения? Например, борьба с уклонением от уплаты налогов не обязательно требует многостороннего сотрудничества, поскольку, как показывает опыт реализации плана BEPS, многое можно сделать с помощью национального законодательства. Пример тому — национальные правила по борьбе с уклонением от налогообложения (General Anti-Avoidance Rules, GAAR).

Во-вторых, каковы должны быть темпы и последовательность установления международных налоговых стандартов? На примере ОЭСР видно, что проекты могут согласовываться годами.

Что касается ключевого вопроса налогообложения цифровой экономики, то многосторонние меры, предлагаемые международными организациями, часто противопоставляются односторонним мерам, принимаемым странами в отсутствие международного консенсуса (яркий пример — национальные налоги на цифровые услуги, введенные в нескольких десятках стран). Тем не менее многосторонние, региональные, двусторонние и односторонние инновации находятся в динамичном взаимодействии. Стандарты могут передаваться сверху вниз, поскольку страны сначала совместно определяют проблемы и разрабатывают решения с помощью международных институтов, а затем принимают их на уровне национального законодательства. Они также могут передаваться снизу вверх, поскольку международные институты стандартизируют практику, которая впервые получает широкое распространение<sup>26</sup>.

#### *2.4.2. Проекты международных организаций и российская налоговая политика*

Рассуждая на тему того, является ли целесообразным внедрение pillar 2 в том или ином государстве, можно сказать, что это зависит от особенностей страны, а также от внедрения компонента другими странами. Только если критическая масса стран, участвующих в Инклюзивной структуре BEPS, примет правила GloBE, влияние pillar 2 действительно окажется глобальным.

В феврале 2023 г. Международный валютный фонд (МВФ) опубликовал доклад «Международная реформа корпоративного налогообложения»<sup>27</sup>. По оценкам МВФ, введение pillar 2 приведет к росту глобальных доходов по корпоративному налогу на 5,7%, что произойдет до каких-либо поведенческих реакций компаний. Согласно расчетам МВФ, 18,5% глобальной прибыли МГК облагается налогом ниже 15%. Если внедрение QDMTT будет широко распространено, дополнительный доход в основном получают юрисдикции-источники, которые в настоящее вре-

<sup>26</sup> UN Revisits the International Tax Architecture.

<sup>27</sup> “International corporate tax reform”. *International monetary fund*. 2023. Accessed August 9, 2024. <https://www.imf.org/en/publications/policy-papers/issues/2023/02/06/international-corporate-tax-reform-529240>.

мя применяют низкие эффективные налоговые ставки. Однако если не все страны введут QDMTT, то трудно предсказать, какая страна будет взимать сверхналог, поскольку это будет зависеть как от национальных правил конкретной страны, так и от правил, принятых другими странами. Более того, поведенческие реакции могут существенно изменить распределение доходов по странам.

Таким образом, в текущей международной обстановке необходимо длительное наблюдение за тем, как международные налоговые правила внедряются разными странами.

Особенность правил pillar 2 состоит в том, что если одни страны не вводят дополнительные налоги, то другие страны могут это сделать. Поэтому России нужно максимально быть нацеленной на защиту своих фискальных интересов. В то же время наблюдается тенденция, при которой страны, в том числе развивающиеся, движутся к продолжению конкуренции за инвестиции, но путем предоставления субсидий вместо налоговых льгот.

Российская Федерация в настоящее время не участвует в проектах ОЭСР, однако важно изучать и анализировать проекты как ОЭСР, так и ООН, чтобы понять, какие практики могут быть определены как наилучшие, и принять решения о том, следует ли внедрять новые меры в российские двусторонние налоговые соглашения или в национальное законодательство.

Возможность использования правил ОЭСР в Российской Федерации следует оценивать как с точки зрения соотношения между правилами pillar 2 и льготными налоговыми режимами, установленными российским налоговым законодательством, так и с точки зрения российской налоговой политики в части заключения и изменения СИДН.

В связи с текущей международной ситуацией необходимо следить за тем, как международные налоговые правила применяются разными странами. Также нужно исходить из того, на какой круг стран — партнеров России следует ориентироваться при формировании своей внешней налоговой политики. Эти моменты также влияют на формирование российской нормативно-правовой базы.

В 2022–2024 гг. в Российской Федерации был принят ряд законов, направленных на оказание поддержки бизнесу в условиях санкционного давления. В частности, Федеральным законом от 04.08.2023 № 452-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» введена процедура создания международных компаний на территории специальных административных районов (САР) в порядке инкорпорации. Закон принят с целью обеспечения возможности перевода в РФ владения активами иностранных компаний, редомициляция которых в порядке, установленном Федеральным законом от 03.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах», невозможна или существенно затруднена в связи с введенными санкциями.

Редомициляция включает в себя важные меры поддержки, поскольку, как правило, они направлены на крупные компании, являющиеся адресатами правил pillar 2. Работа по донстройке законодательства о САР позволяет не только иностранным, но и российским компаниям получать статус международных холдинговых компаний (МХК); также предусмотрены упрощение процедуры редомициляции в САР и некоторые изменения в порядке налогообложения доходов, получаемых и выплачиваемых холдингом. В частности, появились новые пониженные

ставки: 5 % по налогу на прибыль при получении МХК дивидендов (если ставка 0 % неприменима), по процентам и роялти, ставка 10 % по налогу у источника при выплате МХК в пользу российских и иностранных организаций дивидендов, процентов или роялти при условии отсутствия юрисдикции фактического получателя дохода в черном списке Минфина. Во многом эти изменения повысили привлекательность преференциального режима<sup>28</sup>.

Таким образом, действующая система преференциальных налоговых режимов, которая продолжает совершенствоваться, отвечает интересам российских налогоплательщиков и национальной налоговой базы. Опережающее регулирование экономической деятельности и предоставление мер поддержки российским группам компаний представляются обоснованными и позволяют защитить российскую фискальную базу в условиях новых вызовов.

### 3. Выводы

Необходимость подготовки ответов на новые вызовы на уровне российского законодательства не вызывает сомнений. В числе больших вызовов — новые внешние угрозы национальной безопасности, обусловленные ростом международной конкуренции и конфликтности, глобальной и региональной нестабильностью, а также усиление их взаимосвязи с внутренними угрозами национальной безопасности.

Кризисные явления вызывают повсеместное сокращение налоговых доходов бюджетов, актуализируя проблематику ценностей, на защиту которых должно быть направлено государственное управление налогообложением. Необходимость обеспечить в таких условиях соблюдение фискальных интересов государства как в ближайшие годы, так и в долгосрочной перспективе требует трансформации сущностных подходов к регулированию системы налогов и сборов, принципов налогообложения, элементов налогообложения, налогового администрирования.

Теоретическое осмысление новых вызовов и определение конкретных путей эффективного экономического и правового реагирования на них — проблема, имеющая как фундаментальное значение, так и практическое преломление. Решение этой проблемы, обусловленное решающим значением налогов для формирования государственного бюджета и выполнения государственных функций, определяет не только защиту национальных интересов в налоговой сфере, но и обеспечение национальной безопасности в целом.

### Библиография

- Косов, Михаил Е., Алла Ю. Чалова, Равиль Г. Ахмадеев, Екатерина В. Голубцова. 2023. «Федеральный бюджет и бюджетно-налоговая политика государства: макроэкономическая адаптация до 2025 г.». *Финансовый журнал* 15 (2): 8–26. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-2-8-26>
- Маслов, Кирилл В. 2022. «Правовые формы стратегического обеспечения налоговой безопасности государства». *Вестник Саратовской государственной юридической академии* 4 (147): 188–199.
- Маслов, Кирилл В. 2023. «Правовое обеспечение налоговой безопасности государства». Дис. ... д-ра. юрид. наук, Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского.

<sup>28</sup> «Донастройка льгот и НДС для релокантов: каких налоговых изменений ждать в 2023 г.». *Ведомости*. 2023. Дата обращения 9 августа, 2024. <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/12/30/957695-donastroika-lgot-i-ndfl-dlya-relokantov>.

- Новоселов, Константин В. 2021. «Стратегия развития экономической безопасности России в сфере регулирования бюджетно-налоговых отношений». Дис. ... д-ра экон. наук, Поволжский государственный технологический университет.
- Пономарева, Карина А. 2020. «Налоговые меры борьбы с последствиями пандемии COVID-2019: опыт ЕС и ОЭСР». *Актуальные проблемы российского права* 15 (10): 44–56.
- Пономарева, Карина А. 2021. «Налоговые механизмы снижения экономических последствий пандемии COVID-19 в Российской Федерации и Европейском союзе». *Актуальные проблемы российского права* 16 (7): 66–76.
- Пономарева, Карина А., Кирилл В. Маслов. 2024. Понятие и классификация форм правового обеспечения налоговой безопасности государства. *Налоги* 1: 39–44. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2024-1-39-44>
- Baker, Philip. 2023. “Editorial: The need for plan B”. *Intertax* 51 (8): 542–546.
- Brauner, Yariv. 2022. “Serenity now! The (not so) inclusive framework and the multilateral instrument”. *Florida Tax Review* 25 (2): 489–544. <https://doi.org/10.5744/ft.2022.2001>
- Brauner, Yariv. 2024. “Editorial: A UN dawn for the international tax regime”. *Intertax* 52 (2): 100–103.
- Dagan, Tsilly. 2023. “Globe: The potential costs of cooperation”. *Intertax* 51 (10): 638–649.
- Devereux, Michael P., John Vella, Heydon Wardell-Burrus. 2022. “Pillar 2: Rule order, incentives, and tax competition”. *Oxford University Centre for Business Taxation Policy Brief*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4009002>
- Dourado, Ana Paula. 2022a. “Editorial: Pillar two model rules: Inequalities raised by the GloBE rules, the scope, and carve-outs”. *Intertax* 50 (4): 282–285.
- Dourado, Ana Paula. 2022b. “Editorial: The pillar two top-up taxes: Interplay, characterization, and tax treaties”. *Intertax* 50 (4): 388–395.
- Dourado, Ana Paula. 2023. “Editorial: Would pillar one fix the broken system?” *Intertax* 51 (12): 808–810.
- Hongler, Peter, Irma Mosquera, Filip Debelva, Vikram Chand, Julien Chaisse. 2023. “UTPR: Potential conflict with international law?” *Tax Notes International* 111 (28): 140–151.

Статья поступила в редакцию 13 марта 2024 г.;  
рекомендована к печати 29 апреля 2024 г.

#### Контактная информация:

Пономарева Карина Александровна — д-р юрид. наук, доц.; <https://orcid.org/0000-0002-2951-3067>,  
kponomareva@nifi.ru

## Options for multilateral solutions to international taxation issues and their assessment from the perspective of the tax security of the state\*

*K. A. Ponomareva*

Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation,  
3, Nastasyinsky per., Moscow, 127006, Russian Federation

**For citation:** Ponomareva, Karina A. 2024. “Options for multilateral solutions to international taxation issues and their assessment from the perspective of the tax security of the state”. *Vestnik of Saint Petersburg University. Law* 3: 692–709. <https://doi.org/10.21638/spbu14.2024.310> (In Russian)

The article was prepared as part of a study aimed at identifying fundamental theoretical approaches to the legal provision of the fiscal interests of the state in the context of the transformation of tax relations and tax law institutions under the influence of the digital transforma-

---

\* The research was funded by the Russian Science Foundation, project no. 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160/>.

tion of the economy and developing recommendations for creating an effective model of legal regulation of taxation in Russia as a means of ensuring the tax security of the state, which is affected by new challenges. From the point of view of the tax security of the state, the need to ensure compliance with the fiscal interests of the state requires the transformation of essential approaches to regulating tax relations. Given that the Russian economy has faced new challenges in recent years, it seems advisable to explore not only the challenges themselves, but also ways to respond to them. It is noted that the Russian economy is successfully coping with new challenges and, in this regard, it seems relevant to return to the tasks that the state faces from the point of view of both national and international taxation. The article analyzes the projects of the OECD and the United Nations on reforming the taxation rules of international groups of companies. The projects of international organizations are considered as answers to the challenges of tax evasion, as well as to the challenges of the digital economy. The study focuses on the UN initiative to prepare a framework convention on international tax cooperation. The UN initiative is considered from the point of view of taking into account the interests of developing countries. The article also assesses the need to amend Russian tax legislation in the context of new challenges to the tax security of the state. It is noted that the current system of preferential tax regimes, which continues to be improved, meets the interests of Russian taxpayers and the national tax base.

*Keywords:* tax security, tax law, new challenges, national security, international taxation, digital economy, income tax.

## References

- Baker, Philip. 2023. "Editorial: The need for plan B". *Intertax* 51 (8): 542–546.
- Brauner, Yariv. 2022. "Serenity now! The (not so) inclusive framework and the multilateral instrument". *Florida Tax Review* 25 (2): 489–544, <https://doi.org/10.5744/fr.2022.2001>
- Brauner, Yariv. 2024. "Editorial: A UN dawn for the international tax regime". *Intertax* 52 (2): 100–103.
- Dagan, Tsilly. 2023. "Globe: The potential costs of cooperation". *Intertax* 51 (10): 638–649.
- Devereux, Michael P., John Vella, Heydon Wardell-Burrus. 2022. "Pillar 2: Rule order, incentives, and tax competition". *Oxford University Centre for Business Taxation Policy Brief*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4009002>
- Dourado, Ana Paula. 2022a. "Editorial: Pillar two model rules: Inequalities raised by the GloBE rules, the scope, and carve-outs". *Intertax* 50 (4): 282–285.
- Dourado, Ana Paula. 2022b. "Editorial: The pillar two top-up taxes: Interplay, characterization, and tax treaties". *Intertax* 50 (4): 388–395.
- Dourado, Ana Paula. 2023. "Editorial: Would pillar one fix the broken system?" *Intertax* 51 (12): 808–810.
- Hongler, Peter, Irma Mosquera, Filip Debelya, Vikram Chand, Julien Chaisse. 2023. "UTPR: Potential conflict with international law?" *Tax Notes International* 111 (28): 140–151.
- Kosov Mikhail E., Alla Yu. Chalova, Ravil G. Akhmadeev, Ekaterina V. Golubtsova (2023). "Federal budget and state fiscal policy: Macroeconomic adaptation until 2025". *Finansovyi zhurnal* 15 (2): 8–26. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-2-8-26> (In Russian)
- Maslov, Kirill V. 2022. "Legal forms of strategic provision of tax security of the state". *Vestnik Saratovskoi gosudarstvennoi iuridicheskoi akademii* 4 (147): 188–199. (In Russian)
- Maslov, Kirill V. 2023. "Legal provision of the tax security of the state". Dr. Sci. Thesis in Law, Omskii gosudarstvennyi universitet im. F. M. Dostoevskogo. (In Russian)
- Novoselov, Konstantin V. 2021. "Strategy of development of the economic security of Russia in the area of regulation of fiscal relations". Dr. Sci. Thesis in Economics, Povolzhskii gosudarstvennyi tekhnologicheskii universitet. (In Russian)
- Ponomareva, Karina A. 2020. "Tax measures undertaken to deal with consequences of the COVID-2019 pandemic: The EU and OECD experience". *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* 15 (10): 44–56. (In Russian)

- Ponomareva, Karina A. 2021. “Tax mechanisms to reduce the economic impact of the COVID-19 pandemic in the Russian Federation and the European Union”. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* 16 (7): 66–76. (In Russian)
- Ponomareva, Karina A., Kirill V. Maslov. 2024. “The concept and classification of forms of legal coverage of tax security of the state”. *Nalogi* 1: 39–44. <https://doi.org/10.18572/1999-4796-2024-1-39-44> (In Russian)

Received: March 13, 2024  
Accepted: April 29, 2024

Author's information:

*Karina A. Ponomareva* — Dr. Sci. in Law, Associate Professor; <https://orcid.org/0000-0002-2951-3067>, [kponomareva@nifi.ru](mailto:kponomareva@nifi.ru)