

---

# ПРИМЕНЕНИЕ НОРМ ПРАВА ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ

## THE LAW ENFORCEMENT BY PUBLIC AUTHORITIES

---

УДК 347.9

DOI 10.52468/2542-1514.2021.5(3).45-56



### ТРАНСФОРМАЦИЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ\*

Е.Ю. Грачева<sup>1</sup>, Н.М. Артемов<sup>1</sup>, К.А. Пономарева<sup>2</sup>

<sup>1</sup> *Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), г. Москва, Россия*

<sup>2</sup> *Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия*

#### Информация о статье

Дата поступления –

21 марта 2021 г.

Дата принятия в печать –

20 июня 2021 г.

Дата онлайн-размещения –

20 сентября 2021 г.

#### Ключевые слова

Налоговое право, цифровая трансформация, налогообложение цифровой экономики, ОЭСР, план BEPS, Европейский Союз, налог на цифровые услуги, налоговое администрирование

Рассматривается трансформация правового регулирования налоговых отношений в условиях цифровой экономики. Актуальной научной задачей объявляется выработка методологической позиции относительно направлений реформирования национального налогового законодательства и международной налоговой доктрины Российской Федерации в условиях цифровой трансформации общественных отношений. По итогам исследования делается вывод о необходимости обеспечения соблюдения фискальных интересов государства, что требует трансформации сущностных подходов к правовому регулированию налоговых отношений как в контексте определения надлежащих правовых форм для регламентации налоговой базы, облагаемой в России, в условиях формирующегося цифрового уклада экономики, так и для воздействия на международную налоговую политику с целью использования всех преимуществ, предоставляемых международной налоговой кооперацией, и нейтрализации угроз, вызываемых международной налоговой конкуренцией. В этой связи предлагается предусмотреть специальные правила исчисления и уплаты налога на прибыль иностранных цифровых компаний и параллельно расширять меры налогового стимулирования российских компаний.

### TRANSFORMATION OF THE LEGAL REGULATION OF TAX RELATIONS IN THE DIGITAL ECONOMY CONTEXT\*\*

Elena Yu. Gracheva<sup>1</sup>, Nikolay M. Artemov<sup>1</sup>, Karina A. Ponomareva<sup>2</sup>

<sup>1</sup> *Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russia*

<sup>2</sup> *Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia*

#### Article info

Received –

2021 March 21

Accepted –

2021 June 20

Available online –

2021 September 20

#### Keywords

Tax law, digital transformation, taxation of the digital economy,

The subject. The modern world is constantly changing, which makes it necessary to update the means and methods of legal regulation of public relations. Moreover, these relations themselves are changing, new areas of public relations are emerging, for which it is necessary to create a legal framework. The sphere of financial and legal regulation is no exception. The most important issue, which has been on the agenda of the international community for several years, is the development of the digital economy. The legal realities of digitalization largely determine what place the Russian economy will occupy in the emerging global digital market. It is necessary to develop a comprehensive legal concept that allows ensuring compliance with the fiscal interests of the state in the context of digital transformation. In this regard, the transformation of tax relations and their legal regulation is particularly important.

---

\* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00292 «Правовое обеспечение налоговой безопасности государства в условиях международной экономической интеграции».

\*\* The reported study was funded by Russian Foundation of Basic Research (RFBR), project number 20-11-00292 “Legal support of national tax security in international economic integration context”.

OECD, BEPS Action Plan, European Union, digital services tax, tax administration

Purpose of the study. The article is devoted to the transformation of the legal regulation of tax relations in the digital economy. In order for Russian financial and legal regulation to contribute to an effective response to the challenges posed by digitalization, it is necessary to develop a comprehensive legal concept that allows ensuring compliance with the fiscal interests of the state in the context of digital transformation. In this regard, the transformation of tax relations and their legal regulation is of particular importance.

Methodology. The research was carried out with the application of the formally legal interpretation of legal acts as well as the comparative analysis of Russian and European legal literature. Structural and systemic methods are also the basis of the research.

The main results. The necessity to develop legal solutions in the field of taxation of the digital economy is determined by the focus on legal support for the stability of financial and legal regulation and the principle of certainty of taxation. In these circumstances, it is important to implement the control function of financial law. The need to ensure compliance with the fiscal interests of the state, both at present and in the long term, requires the transformation of essential approaches to the legal regulation of the system of taxes and fees, the principles and elements of taxation, tax administration and tax control.

In this regard, it is proposed to provide for special rules for calculating and paying income tax on foreign digital companies and, in parallel, to expand tax incentives for Russian companies.

Conclusions. The authors come to the conclusion that the actual scientific task is to develop a methodological position on the directions of reforming the national tax legislation and the international tax doctrine of the Russian Federation in the context of the digital transformation of public relations.

According to the results of the study, it is concluded that it is necessary to ensure compliance with the fiscal interests of the state. This requires the transformation of essential approaches to the legal regulation of tax relations, both in the context of determining the appropriate legal forms for regulating the tax base levied in Russia in the context of the emerging digital economy, and for influencing international tax policy in order to use all the advantages provided by international tax cooperation and neutralize the threats caused by international tax competition.

## 1. Введение

Современный мир постоянно меняется, что обуславливает необходимость обновления средств и способов правового регулирования общественных отношений. Более того, меняются сами эти отношения, появляются новые сферы общественных отношений, для которых необходимо создавать правовую базу. Не составляет исключения и сфера финансово-правового регулирования.

По справедливому замечанию профессора Е.Ю. Грачевой, глобальные вызовы лишь доказывают, что основные сущностные признаки финансового права в их единстве, взаимосвязи и взаимодействии с учетом наполнения их новым содержанием, подчеркивающим незыблемость и фундаментальность правовых устоев современного общества, свидетельствуют о необходимости постоянного совершенствования правового регулирования как самого действенного и справедливого инструмента воздействия на общественные процессы [1, с. 32].

Важнейшим вопросом, уже не первый год стоящим в повестке дня международного сообщества,

является развитие цифровой экономики. Правовые реалии цифровизации в значительной степени определяют, какое место экономика России займет на формирующемся глобальном цифровом рынке. Для того чтобы российское финансово-правовое регулирование способствовало эффективному ответу на вызовы, порожденные цифровизацией, необходима разработка целостной правовой концепции, позволяющей обеспечить соблюдение фискальных интересов государства в условиях цифровой трансформации. В этой связи особую важность представляет трансформация налоговых отношений и их правового регулирования.

## 2. Стратегические и тактические направления финансовой деятельности государства в условиях цифровой экономики

Цифровизация экономики характеризуется появлением новых цифровых средств и их активным внедрением в различные сферы. В литературе справедливо признается, что «цифровая экономика прежде всего характеризуется зависимостью от нематериальных активов, масштабным использова-

нием данных (персональных данных), широко распространенным применением многосторонних бизнес-моделей с получением выручки от реализации “бесплатной” продукции и сложностью определения юрисдикции, в которой осуществляется создание такой выручки» [2, с. 41].

Необходимость разработки правовых решений в сфере налогообложения цифровой экономики определяется направленностью на правовое обеспечение стабильности финансово-правового регулирования и принципа определенности налогообложения. В этих условиях необходимо говорить не только о финансово-правовом регулировании, но и о финансовой политике, которая направлена на постановку целей и определение задач по формированию, распределению и использованию публичных денежных фондов [3–8]. В связи с этим представляется возможным говорить о двух аспектах финансовой политики – стратегии и тактике. По мнению профессора Н.М. Артемова, финансовая стратегия – долгосрочная линия поведения, основанная на выработке перспективных целей, на достижение которых должна быть направлена финансовая деятельность государства, и выбор приоритетных методов их достижения; финансовая тактика направлена на решение конкретных задач, возникающих на отдельных этапах развития государства [9, с. 26].

Принятые в Российской Федерации документы стратегического планирования<sup>1</sup> предусматривают меры, направленные на стимулирование развития цифровых технологий и их использование в различных секторах экономики.

Цифровая революция, внешним проявлением которой выступает цифровая трансформация, и угрозы национальной безопасности, неотъемлемой частью которых выступают угрозы экономические, охарактеризованы как большие вызовы в Стратегии научно-технологического развития Российской Федерации<sup>2</sup>. Необходимо выделить ряд задач, поставленных в рамках национальной программы «Цифро-

вая экономика Российской Федерации» федеральными проектами «Нормативное регулирование цифровой среды», «Цифровое государственное управление», а именно:

- создание системы правового регулирования цифровой экономики, основанной на гибком подходе в каждой сфере – в части теоретико-прикладного обоснования концепции налогового-правового регулирования цифровой экономики с целью обеспечения фискальных интересов российского государства;
- снятие первоочередных барьеров, препятствующих развитию цифровой экономики – в части идентификации барьеров, имеющих налоговую природу и определения способов их преодоления;
- урегулирование сквозных для различных отраслей законодательства вопросов, связанных с идентификацией субъектов правоотношений в цифровой среде, электронным документооборотом, оборотом данных, в том числе персональных – в части урегулирования элементов налогообложения существующими и возможными новыми налогами с учетом экономико-правового осмысления цифровой трансформации;
- развитие инфраструктуры электронного правительства, внедрение сквозных платформенных решений в государственное управление – в части обоснования концепции правового регулирования цифрового налогового администрирования<sup>3</sup>.

Цифровая трансформация определена в качестве одной из национальных целей развития России на период до 2030 г.<sup>4</sup> При этом сущность цифровой трансформации не получила фундаментального научного освещения. Исходя из Решения Высшего Евразийского экономического совета от 11 октября 2017 г. № 12 «Об Основных направлениях реализации цифровой повестки Евразийского экономического союза до 2025 года» цифровая трансформация представляет собой проявление качественных, революционных изменений, заключающихся в принци-

<sup>1</sup> Указ Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2018. № 20. Ст. 2817; Указ Президента РФ от 9 мая 2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2017. № 20. Ст. 2901.

<sup>2</sup> Утверждена Указом Президента РФ от 1 декабря 2016 г. № 642.

<sup>3</sup> Паспорт национального проекта «Национальная программа “Цифровая экономика Российской Федерации”» (утв. президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам, протокол от 4 июня 2019 г. № 7).

<sup>4</sup> Указ Президента РФ от 21 июля 2020 г. № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2020. № 30. Ст. 4884.

пиальном изменении структуры экономики<sup>5</sup>. В результате цифровой трансформации осуществляется переход на новый технологический и экономический уклад, также происходит создание новых отраслей экономики. Цифровая трансформация затрагивает также сферу государственного и муниципального управления.

Как отмечено в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг., следует тщательно проработать положения налогового законодательства, которые бы позволили декларировать для целей налогообложения прибыли в тех юрисдикциях, где находятся пользователи (клиенты) цифровых компаний, где прибыль образуется в результате привлечения, взаимодействия и вкладов пользователей, а также выработать новые правила распределения прибылей в странах использования нематериальных маркетинговых активов<sup>6</sup>.

Речь идет о реализации государственного суверенитета в форме новых правовых моделей, стимулирующих иностранные компании, оказывающие услуги на территории Российской Федерации, подчиняться требованиям национального законодательства – не только выборочно (например, в части налогообложения), но и в более широком смысле.

При этом одним из важнейших инструментов правового воздействия на стремительно развивающиеся общественные отношения будут финансово-правовые средства. По мнению Е.Ю. Грачевой, «финансы выступают средством контроля за производством и распределением материальных благ, а также средством стимулирования развития государства и общества в нужном в каждый данный период развития направлении» [10, с. 11]. Несомненно, одним из источников формирования финансов выступает процесс налогообложения. Таким образом, подготовка ответов на вызовы цифровой экономики на уровне российского налогового законодательства не вызывает сомнений.

### **3. Необходимость правового обеспечения защиты фискальных интересов государства в условиях цифровой экономики**

Цифровизация экономики и вызванные этим процессом изменения деловых практик оказывают существенное влияние на развитие общественных

отношений в целом. Необходимость обеспечить соблюдение фискальных интересов государства как в настоящее время, так и в долгосрочном периоде требует трансформации сущностных подходов к правовому регулированию системы налогов и сборов, принципов и элементов налогообложения, налогового администрирования и налогового контроля. В отсутствие тщательной научной проработки данной проблематики останутся без ответа экономико-правовые вызовы, порожденные действиями в условиях новой цифровой реальности акторов как внутри государства, так и за рубежом. Подобные последствия угрожают фискальным интересам российского государства, сущность которых также требует переоценки с учетом цифровой трансформации.

В этих условиях важно остановиться на реализации контрольной функции финансового права. Финансовой деятельности имманентно присущ финансовый контроль, поскольку финансы объективно реализуют контрольную функцию. Как отмечает профессор Е.Ю. Грачева, «финансовый контроль проводится на всех стадиях и этапах финансовой деятельности и проявляется в контроле за распределением валового внутреннего продукта по соответствующим фондам и расходованием их по целевому назначению» [11, с. 58]. Функции финансового контроля, направления его деятельности позволяют ему выступать каналом «обратной связи», дающим информацию о необходимости изменения законодательства, правоприменительной практики и т. п. [12, с. 23].

Обратная связь – это важнейшее звено управленческих отношений. В финансовом праве принцип прямых и обратных связей имеет множество проявлений. В частности, в налоговом праве одним из важнейших направлений действия принципа прямых и обратных связей является обеспечение баланса публичного и частного интересов посредством поддержания принципа определенности налогообложения в условиях нестабильности правового регулирования [13, с. 70].

В этой связи актуальной научной задачей является выработка методологической позиции относительно направлений реформирования национального налогового законодательства и международной налоговой доктрины Российской Федерации в условиях цифровой трансформации общественных

<sup>5</sup> URL: [https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01415258/scd\\_10112017\\_12](https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01415258/scd_10112017_12) (дата обращения: 10.11.2017).

<sup>6</sup> Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый пе-

риод 2021 и 2022 годов. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/10/main/ONBNiTPP\\_2020-2022.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/10/main/ONBNiTPP_2020-2022.pdf) (дата обращения: 05.06.2021).

отношений. Так, распространение практики сделок с цифровыми активами (криптовалюты, токены и т. п.) и в цифровой форме (через маркетплейсы, крауд-фандинговые платформы и т. п.) ставит вопросы о корректировке подходов к налогообложению. На транснациональном уровне разрешение спора об определении налогового резидентства корпорации на основе применения критерия места эффективного управления становится затруднительным в ситуации, когда процесс управления компанией становится полностью виртуальным и не зависит от места физического нахождения сотрудников.

Другим примером является необходимость модернизации концепции постоянного представительства как необходимого критерия для налогообложения прибыли иностранной компании от предпринимательской деятельности в государстве – источнике прибыли в условиях виртуального продвижения иностранных товаров и услуг на местном рынке, а также размывания границ между товарами и услугами. Таким образом, действующая система международного налогообложения не приводит к справедливому распределению налоговой базы между государствами, нарушая принцип налогообложения в соответствии с создаваемой на территории страны добавленной стоимостью.

#### **4. Трансформация традиционных объектов налогообложения в условиях цифровой экономики**

Как известно, в теории налогового права выделяются элементы юридического состава налога, совокупность которых устанавливает обязанность налогоплательщика по уплате налога.

Среди основных элементов налогообложения важное значение имеет объект налогообложения, так как наличие объекта налогообложения непосредственно является основанием возникновения обязанности налогоплательщика уплатить тот или иной предусмотренный законом налог. Объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно [14, с. 130].

Например, объект налогообложения по налогу на прибыль традиционно определяется как прибыль – финансовый результат экономической деятельности, образующийся из разницы между доходами и расходами.

В науке налогового права давно обсуждается проблема разграничения понятий прибыли и дохода [15; 16]. В России это обусловлено непоследовательностью в терминологии, которой оперирует законодатель. Согласно ст. 41 Налогового кодекса (далее – НК) РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

По замечанию С.Г. Пепеляева, в НК РФ понятие дохода используется в двух значениях: 1) как поступление в определенной сумме и 2) как изменение имущественного состояния лица по сравнению с положением в предшествующем периоде [15, с. 17–18]. Иначе говоря, «законодательством установлена презумпция налогооблагаемости поступающих лицу благ» [17, с. 40].

Однако в современном мире грани между традиционными объектами налогообложения стираются. Основой дискуссии вокруг налогообложения цифровой экономики является вопрос распределения налоговых прав между государствами в отношении цифровых бизнес-моделей.

В окончательном отчете Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) о действии 1 Плана действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (далее – план BEPS)<sup>7</sup>, отмечено, что цифровизация экономики вызвала ряд комплексных проблем в сфере прямого налогообложения, связанных главным образом с вопросом распределения между государствами права на налогообложение прибыли, полученной в результате трансграничной деятельности в цифровую эпоху<sup>8</sup>. Говоря о новой взаимосвязи, основанной на цифровом присутствии, речь идет о новом распределении налоговых прав.

В условиях цифровой экономики предоставление услуг может иметь место без перемещения товаров или капитала либо без образования постоянного

<sup>7</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. 40 p. DOI: 10.1787/9789264202719-en.

<sup>8</sup> Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. 285 p. DOI: 10.1787/9789264241046-en.

представительства за границей. Сюда относятся передача данных, посреднические услуги, предоставление цифровых товаров / услуг через Интернет (передача программного обеспечения, информации, музыки или фильмов). С развитием цифровой экономики грань между товаром, капиталом и услугой зачастую стирается. Цифровые бизнес-модели характеризуются повышенной мобильностью своих функций, активов, потребителей и операций [18–20].

Важное уточнение заключается в том, что «многие традиционные предприятия имеют цифровую составляющую, и многие предприятия с высокой степенью цифровизации происходят из традиционного бизнеса» [21, р. 392]. В этом контексте согласимся с профессором В. Шёном, который утверждает, что не следует устанавливать специальный налоговый режим для цифровых услуг и других цифровых бизнес-моделей, поскольку такая отдельная налоговая система будет «вбивать клин между цифровым и нецифровым секторами экономики в целом» [22, р. 286]. Более того, влияние цифровизации всё больше проникает во все сектора экономики, что делает практически невозможным выделение цифровых и нецифровых налогоплательщиков или транзакций.

Исходя из того, что невозможно оградить цифровую экономику от экономики в целом, непросто разработать структуру для упорядоченного учета прибыли, полученной в результате трансграничных цифровых транзакций [22]. Многие транснациональные корпорации уже реструктурировали свои производственные цепочки, чтобы отделить базовое производство, от которого может быть получена «обычная» прибыль, от таких функций, как исследования и разработки, которые могут считаться с высокой добавленной стоимостью и могут быть расположены там, где они будут облагаться налогом совсем в небольшой пропорции. Более того, продажа традиционных продуктов и цифровых продуктов настолько тесно связана, что зачастую практически невозможно разделить неотъемлемые части сервиса по их продаже.

<sup>9</sup> Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing, 2018. 213 p. DOI: 10.1787/9789264293083-en.

<sup>10</sup> European Commission, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM (2018) 147 final (21 Mar. 2018); European Commission, Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM (2018) 148 final (21 Mar. 2018); European Commission, Communication

## 5. Предложения международных организаций и возможность учета зарубежного опыта при совершенствовании российского налогового законодательства

Основной характеристикой цифровой экономики является снижение необходимости физического присутствия на рынках [23–25]. Стоимость создается за счет взаимодействия с пользователем и концентрируется в нематериальных активах, которые легко переносятся в налоговые гавани с целью минимизации налогооблагаемой прибыли. При этом системы корпоративного налогообложения по-прежнему основаны на экономической реальности 1920-х гг., когда были заложены правила налогообложения по территориальному и резидентскому принципам.

16 марта 2018 г. ОЭСР представила промежуточный отчет о налоговых вызовах, возникающих в связи с цифровизацией<sup>9</sup>. 21 марта 2018 г. Европейская комиссия опубликовала проекты директив по налогообложению цифровой экономики<sup>10</sup>.

Деятельность ОЭСР по налоговым вопросам, возникающим в связи с цифровизацией экономики, осуществляется по двум направлениям: компонент 1 (pillar 1) и компонент 2 (pillar 2)<sup>11</sup>. Компонент 1 направлен на адаптацию международной системы подоходного налогообложения к новым бизнес-моделям путем внесения изменений в правила распределения прибыли и взаимосвязи, применимые к прибыли, а также на повышение налоговой определенности путем внедрения инновационных механизмов предотвращения и разрешения споров. Компонент 2 состоит из глобального предложения по борьбе с BEPS.

В 2020 г. на ход реформ повлиял кризис, обусловленный пандемией новой коронавирусной инфекции. Остается неясным, будут ли страны двигаться в сторону многостороннего подхода или односторонних мер. Однако директор Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР П. Сент-Аман подтвердил, что, несмотря на кризис,

from the Commission to the European Parliament and the Council - Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, COM (2018) 148 final (21 Mar. 2018).

<sup>11</sup> Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. OECD, 2019. 29 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 04.02.2020).

сроки реализации решения налоговых проблем цифровой экономики не изменились. G20 пока не дала указания изменить график работы, напротив, подчеркнув приоритет этого направления<sup>12</sup>.

Кроме того, некоторые государства уже приняли односторонние меры, введя новые уравнивающие обязательные платежи<sup>13</sup> или цифровые налоги<sup>14</sup>. Несогласованность этих правил будет увеличивать налоговое бремя транснациональных корпораций с учетом того, что каждое государство стремится защитить свои интересы. При этом цифровые предприятия не должны быть изолированы от традиционных, поскольку конечной целью формирования новых правил налогообложения цифровых компаний является создание глобального налогового механизма и эффективной налоговой системы.

В рамках действующей системы международного налогообложения страны – источники доходов при ведении в них даже существенной по объему экономической деятельности иностранных компаний без физического присутствия не имеют соответствующих прав на налогообложение прибыли от такой деятельности. Это происходит, например, при продаже значительного количества товаров местному населению через Интернет (электронная коммерция) или через таргетированную рекламу. Правительства и население ряда государств, в том числе стран ЕС, считая такое положение дел несправедливым, стимулируют политическую и экспертную дискуссию о том, в каких именно странах происходит процесс создания стоимости в рамках новых цифровых бизнес-моделей и какие налоговые последствия это будет иметь.

Нынешняя ситуация, когда граждане всё чаще используют цифровые услуги для удаленной работы и досуга, подчеркивает актуальность проектов цифрового налогообложения [26; 27]. Правительства мобилизуют свои налоговые системы для борьбы с экономическим кризисом, оказывая давление на наци-

ональные бюджеты. Это может привести к возникновению дилеммы для правительств в переговорах по налогообложению цифровых компаний: государства не смогут произвольно повышать национальные налоги (что почти наверняка будет результатом любого соглашения G20/ОЭСР) во время или после экономического кризиса.

Полагаем, что государства могут сконцентрироваться на налогообложении капитала и корпоративном налогообложении, чтобы увеличить национальные доходы после пандемии.

По мнению ряда зарубежных исследователей, решение сосредоточить предложение на пользователях и их данных в качестве определяющих факторов стоимости для большинства высокодифференцированных бизнес-моделей представляет собой позитивный шаг, но за этим должно последовать тщательное изучение процесса создания стоимости в рамках этих бизнес-моделей и анализ места осуществления значительной экономической деятельности [28, р. 125]. Однако предприятия всё чаще используют несколько бизнес-моделей в рамках одного и того же юридического лица. Например, не существует единой модели налогообложения онлайн-платформ. Эти платформы часто строятся по модели «принципал – агент», сама платформа не занимается предоставлением товаров или услуг и служит лишь посредником между продавцом и покупателем, следовательно, не может создавать налогооблагаемое присутствие в государстве. Даже если такое присутствие существует, многие традиционные факторы стоимости (например, интеллектуальная собственность) могут находиться за пределами этой юрисдикции. В результате сумма налога на прибыль такой компании в странах, где фирма имеет большую базу пользователей, может оказаться совсем небольшой и даже нулевой.

<sup>12</sup> Tax in the time of COVID-19. URL: <https://www.oecdforum.org/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19> (дата обращения: 03.07.2020).

<sup>13</sup> Подобные меры введены в Индии (Amendments to the Finance Bill, 2018. URL: [https://www.pwc.in/assets/pdfs/news-alert-tax/2018/pwc\\_news\\_alert\\_16\\_march\\_2018\\_amendments\\_to\\_the\\_finance\\_bill\\_2018.pdf](https://www.pwc.in/assets/pdfs/news-alert-tax/2018/pwc_news_alert_16_march_2018_amendments_to_the_finance_bill_2018.pdf) (дата обращения: 05.06.2020)), Израиле (Income Tax Ordinance 5721-1961. URL: [https://www.icnl.org/research/library/israel\\_ordinance](https://www.icnl.org/research/library/israel_ordinance) (дата обращения: 05.06.2021)).

<sup>14</sup> Налоги на цифровые услуги введены во Франции, Австрии, Великобритании, Венгрии, Италии, Турции: BILL

n° 2019-759 of July 24th, 2019 on the creation of a tax on digital services (1). URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2019/7/24/ECO1902865L/jo/texte>; [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1\\_metier/5\\_international/french\\_dst\\_en\\_v2.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_dst_en_v2.pdf); Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020). URL: StF: BGBl. I Nr. 91/2019 (NR: GP XXVI IA 983/A AB 686 S. 88. BR: AB 10251 S. 897.) [CELEX-Nr.: 32011L0016, 32018L0822]; Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021. (18G00172) // (GU n.302 del 31-12-2018 - Suppl. Ordinario n. 62) и др.

Указанный подход интересен для закрепления особенностей налогообложения иностранных цифровых компаний в российском налоговом законодательстве, например с использованием элементов конструкции агентского постоянного представительства. В экономике России одновременно присутствуют как динамично развивающийся национальный IT-сегмент, так и иностранные цифровые компании, генерирующие значительные объемы выручки в результате доступа к данным российских пользователей. Однако положения НК РФ об НДС и налоге на прибыль не позволяют в полной мере взимать налоги с доходов транснациональных групп компаний, использующих цифровые бизнес-модели при оказании услуг, связанных с российскими пользователями. В то же время российские организации, ведущие аналогичную деятельность, сталкиваются с соответствующей налоговой нагрузкой в полной мере, что позволяет сделать вывод о дискриминации российских компаний.

#### **6. Выводы**

Подводя итоги, подчеркнем, что каждое государство преследует прежде всего национальный фискальный интерес. Полагаем, что необходимость подготовки ответов на вызовы цифровой экономики в новых условиях на уровне российского законодательства не вызывает сомнений.

Необходимость обеспечить соблюдение фискальных интересов государства требует трансформации сущностных подходов к правовому регулированию налоговых отношений как в контексте определения надлежащих правовых форм для регламентации налоговой базы, облагаемой в России, в условиях формирующегося цифрового уклада экономики, так и для воздействия на международную налоговую политику с целью использования всех преимуществ, предоставляемых международной налоговой кооперацией и нейтрализации угроз, вызываемых международной налоговой конкуренцией.

Однако на сегодня мы видим, что темпы цифровизации российской экономики снижаются, несмотря на огромные средства, выделяемые на это направление из федерального бюджета. Финансирование национального проекта «Цифровая экономика» из федерального бюджета в 2021–2023 гг. составит около 552 млрд руб. В 2021 г. на финансирование

нацпроекта «Цифровая экономика» запланировано 150,2 млрд руб., в 2022 г. – 211,1 млрд руб., в 2023 г. – 190,7 млрд руб.<sup>15</sup>

В 2020 г. сообщалось о медленной реализации проектов «Цифровой экономики»: во II квартале из заявленных десяти целей в рамках федерального проекта «Информационная инфраструктура» удалось достичь только одну<sup>16</sup>. Возможно, причины таких показателей лежат как раз в неэффективном расходовании бюджетных средств и долгом принятии управленческих решений. Между тем цифровизация мировой экономики идет очень быстрыми темпами, ее развитие привело к появлению новых бизнес-моделей, что, в свою очередь, влечет изменения в политике, государственном управлении, деятельности налоговых органов.

Как отмечает профессор Е.Ю. Грачева, эффективное правовое регулирование многообразных финансовых отношений требует от законодателя понимания того, что данные отношения складываются, существуют и развиваются не в отрыве друг от друга, а в тесном взаимодействии и взаимообусловленности [11, с. 58].

Согласимся с Н.А. Поветкиной и А.А. Копиной в том, что новые технологии позволяют автоматизировать процессы налогового администрирования и контроля, что также приводит к необходимости совершенствования законодательства о налогах и сборах, поскольку введение новых форм и методов такой деятельности невозможно без их законодательного закрепления, а автоматизация старых может приводить к нарушению баланса публичных и частных интересов, для восстановления которого необходимо введение новых гарантий и прав обязанных субъектов, а также способов их реализации [29, с. 41].

В этой связи полагаем, что необходимо предусмотреть специальные правила исчисления и уплаты налога на прибыль иностранных цифровых компаний и параллельно расширять меры налогового стимулирования российских компаний. Увеличение доли цифровой экономики в объеме традиционной экономики ставит вопросы пересмотра подходов к налогообложению постоянного представительства как в доктрине налогового права, так и в налоговом законодательстве.

<sup>15</sup> Федеральный закон от 8 декабря 2020 г. № 385-ФЗ «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2020. № 50. Ст. 8030.

<sup>16</sup> Тишина Ю. В инфраструктуре не сошлись цифры // Коммерсант. 2020. 28 июля. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4433373> (дата обращения: 20.05.2021).



### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Грачева Е. Ю. К вопросу о сущности финансового права / Е. Ю. Грачева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2020. – № 9 (73.) – С. 26–32.
2. Международное налогообложение: размывание налоговой базы с использованием офшоров : моногр. / под ред. М. Р. Пинской. – М. : ИНФРА-М, 2019. – 192 с.
3. Химичева Н. И. Финансово-правовая политика / Н. И. Химичева // Правотворческая политика : слов. и проект концепции / под ред. А. В. Малько. – Саратов : Сарат. гос. акад. права, 2010. – С. 134.
4. Рукавишникова И. В. Финансовая политика государства как категория финансового права / И. В. Рукавишникова // Финансовое право. – 2008. – № 4. – С. 2–5.
5. Мирошник С. В. Финансовая политика и финансовая система страны / С. В. Мирошник // Финансовое право. – 2008. – № 4. – С. 7–9.
6. Арзуманова Л. Л. Финансовая политика как составная часть государственной политики / Л. Л. Арзуманова // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2014. – № 4. – С. 115–119.
7. Запольский С. В. О финансовой политике в Российской Федерации и правовых формах ее глобальной реализации / С. В. Запольский // Финансовое право. – 2020. – № 4. – С. 7–11.
8. Миронова С. М. Влияние государственной финансово-правовой политики на муниципальные образования / С. М. Миронова // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 2. – С. 44–53.
9. Артемов Н. М. К вопросу о термине «финансовая политика» / Н. М. Артемов // Проблемы финансового права в условиях рынка в XXI веке : сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. / отв. ред. О. Н. Горбунова. – М. : Велби ; Проспект, 2005. – С. 26–27.
10. Грачева Е. Ю. К вопросу о финансовых обязательствах государства / Е. Ю. Грачева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2016. – № 6. – С. 10–20.
11. Грачева Е. Ю. Финансовая деятельность и финансовый контроль как система управления / Е. Ю. Грачева // Актуальные проблемы российского права. – 2016. – № 9 (70). – С. 57–66.
12. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка / Е. Ю. Грачева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2014. – № 4. – С. 20–29.
13. Артемов Н. М. Элементы прогрессивного налогообложения доходов физических лиц в контексте принципа прямых и обратных связей / Н. М. Артемов, К. А. Пономарева // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 1. – С. 68–79. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(1).68-79.
14. Налоговое право : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.
15. Пепеляев С. Г. Налогово-правовое понятие дохода / С. Г. Пепеляев // Налоговед. – 2014. – № 11. – С. 14–25.
16. Жутаев А. С. Некоторые проблемные аспекты классификации объектов налогообложения по российскому законодательству о налогах и сборах / А. С. Жутаев, Л. С. Стрелкова // Налоги. – 2016. – № 3. – С. 3–5.
17. Налогообложение доходов и прибыли : учеб. пособие / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2015. – 192 с.
18. Пономарева К. А. Подходы к концепции постоянного представительства в эру цифровой экономики / К. А. Пономарева // Финансовое право. – 2019. – № 7. – С. 36–39.
19. Милоголов Н. С. Налогообложение бизнес-моделей с высоким уровнем цифровизации: поиск консенсуса на международном и национальном уровнях / Н. С. Милоголов, К. А. Пономарева // Налоги. – 2020. – № 4. – С. 40–44.
20. Милоголов Н. С. Налогообложение трансграничных операций, совершаемых в электронной форме: развитие подходов к классификации доходов / Н. С. Милоголов, А. Б. Берберов // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 4. – С. 68–79. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).68-79.
21. Petruzzi R. The European Commission’s Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment / R. Petruzzi, V. Koukouloti // European Taxation. – 2018. – Vol. 58, no. 9. – P. 391–400.
22. Schön W. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy / W. Schön // Bulletin for International Taxation. – 2018. – Vol. 72, no. 4/5. – P. 278–292.

23. Hongler P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy : working paper / P. Hongler, P. Pistone. – IBFD, 20 Jan. 2015. – 63 p. – URL: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining\\_the\\_PE\\_concept-whitepaper.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf).

24. Petruzzi R. Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules? / R. Petruzzi, S. Buriak // *Bulletin for International Taxation*. – 2018. – Vol. 72, № 4a. – P. 49–71.

25. Martín Jiménez A. BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties // *Intertax*. – 2018. – Vol. 46, iss. 8/9. – P. 620–638.

26. Schön W. One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy / W. Schön // *Intertax*. – 2019. – Vol. 47, iss. 12. – P. 1003–1022.

27. Chand V. Allocation of Taxing Rights in the Digitalized Economy: Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for a Simplified Residual Profit Split Method / V. Chand // *Intertax*. – 2019. – Vol. 47, iss. 12. – P. 1023–1041.

28. Kofler G. Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures / G. Kofler, G. Mayr, C. Schlager // *European Taxation*. – 2018. – Vol. 58, no. 4. – P. 123–129.

29. Поветкина Н. А. «Цифровые» права налогоплательщика / Н. А. Поветкина, А. А. Копина // *Налогов.* – 2020. – № 5. – С. 40–44.

## REFERENCES

1. Gracheva E.Yu. On the question of the essence of financial law. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina = Bulletin of the O.E. Kutafin University (MSAL)*, 2020, no. 9 (73), pp. 26–32. (In Russ.).

2. Pinskaya M.R. (ed.). *International taxation: offshore tax base erosion*, Monograph. Moscow, INFRA-M Publ., 2019. 192 p. (In Russ.).

3. Khimicheva N.I. Financial and legal policy, in: *Pravotvorcheskaya politika*, Dictionary and Draft Concept, Saratov, Saratov State Academy of Law Publ., 2010, p. 134. (In Russ.).

4. Rukavishnikova I.V. Financial policy of the state as a category of financial law. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2008, no. 4, pp. 2–5. (In Russ.).

5. Miroshnik S.V. Financial Policy and financial System of the country. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2008, no. 4, pp. 7–9. (In Russ.).

6. Arzumanova L.L. Financial policy as an integral part of state policy. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina = Bulletin of the O.E. Kutafin University (MSAL)*, 2014, no. 4, pp. 115–119. (In Russ.).

7. Zapol'sky S.V. On financial policy in the Russian Federation and legal forms of its global implementation. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2020, no. 4, pp. 7–11. (In Russ.).

8. Mironova S.M. Influence of the state financial and legal policy on municipal formations. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual problems of Russian law*, 2020, no. 2, pp. 44–53. (In Russ.).

9. Artemov N.M. To the question about the term "fiscal policy", in: Gorbunova O.N. (ed.). *Problemy finansovogo prava v usloviyakh rynka v 21 veke*, Materials of the international scientific-practical conference, Moscow, Velbi Publ., Prospekt Publ., 2005, pp. 26–27. (In Russ.).

10. Gracheva E.Yu. On the question of the financial obligations of the State. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina = Bulletin of the O.E. Kutafin University (MSAL)*, 2016, no. 6, pp. 10–20. (In Russ.).

11. Gracheva E.Yu. Financial activity and financial control as a management system. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual problems of Russian law*, 2016, no. 9 (70), pp. 57–66. (In Russ.).

12. Gracheva E.Yu. State financial control as the most important tool for ensuring public interests in market conditions. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina = Bulletin of the O.E. Kutafin University (MSAL)*, 2014, no. 4, pp. 20–29. (In Russ.).

13. Artemov N.M., Ponomareva K.A. Elements of progressive taxation of personal income in the context of the principle of direct and inverse. *Pravoprименение = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 1, pp. 68–79. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(1).68-79. (In Russ.).

14. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law*, textbook for universities. Moscow, Alpina Publisher, 2015. 796 p. (In Russ.).

15. Pepelyaev S.G. Tax-legal concept of income. *Nalogoved = Tax Expert*, 2014, no. 11, pp. 14–25. (In Russ.).

16. Zhutaev A.S., Strelkova L.S. Some problematic aspects of the classification of objects of taxation under the Russian legislation on taxes and fees. *Nalogi = Taxes*, 2016, no. 3, pp. 3–5. (In Russ.).
17. Pepelyaev S.G. (ed.). *Taxation of income and profit*, Study guide. Moscow, Statut Publ, 2015. 192 p. (In Russ.).
18. Ponomareva K.A. Approaches to the concept of permanent representation in the era of digital economy. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2019, no. 7, pp. 36–39. (In Russ.).
19. Milogolov N.S., Ponomareva K.A. Taxation of business models with a high level of digitalization: search for consensus at the international and national levels. *Nalogi = Taxes*, 2020, no. 4, pp. 40–44. (In Russ.).
20. Milogolov N.S., Berberov A.B. Taxation of cross-border transactions made in electronic form: development of approaches to income classification. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 4, pp. 68–79. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).68-79. (In Russ.).
21. Petrucci R., Koukouliti V. The European Commission's Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment. *European Taxation*, 2018, vol. 58, no. 9, pp. 391–400.
22. Schön W. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, no. 4/5, pp. 278–292.
23. Hongler P., Pistone P. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD, 20 Jan. 2015. 63 p. Available at: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining\\_the\\_PE\\_concept-whitepaper.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf).
24. Petrucci R., Buriak S. Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules? *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, no. 4a, pp. 49–71.
25. Martín Jiménez A. BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties. *Intertax*, 2018, vol. 46, iss. 8/9, pp. 620–638.
26. Schön W. One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Intertax*, 2019, vol. 47, iss. 12, pp. 1003–1022.
27. Chand V. Allocation of Taxing Rights in the Digitalized Economy: Assessment of Potential Policy Solutions and Recommendation for a Simplified Residual Profit Split Method. *Intertax*, 2019, vol. 47, iss. 12, pp. 1023–1041.
28. Kofler G., Mayr G., Schlager C. Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures. *European Taxation*, 2018, vol. 58, no. 4, pp. 123–129.
29. Povetkina N.A., Kopina A.A. "Digital" rights of the taxpayer. *Nalogi = Taxes*, 2020, no. 5, pp. 40–44. (In Russ.).

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Грачева Елена Юрьевна** – доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации, Почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации, Почетный работник науки и техники Российской Федерации, первый проректор, заведующий кафедрой финансового права  
*Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*  
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9  
E-mail: [gracheva@msal.ru](mailto:gracheva@msal.ru)  
ORCID: 0000-0002-9351-1146

**Артемов Николай Михайлович** – доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации, Почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации, профессор кафедры финансового права

#### INFORMATION ABOUT AUTHORS

**Elena Yu. Gracheva** – Doctor of Law, Professor, Honored Lawyer of the Russian Federation, Honorary Employee of Higher Professional Education of the Russian Federation, Honorary Employee of Science and Technology of the Russian Federation; First Vice-rector, Head, Department of Financial Law  
*Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*  
9, Sadovaya-Kudrinskaya ul., Moscow, 125993, Russia  
E-mail: [gracheva@msal.ru](mailto:gracheva@msal.ru)  
ORCID: 0000-0002-9351-1146

**Nikolay M. Artemov** – Doctor of Law, Professor, Honored Lawyer of the Russian Federation, Honorary Employee of Higher Professional Education of the Russian Federation; Professor, Department of Financial Law

*Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*  
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9  
E-mail: nikoarte@yandex.ru  
ORCID: 0000-0002-2462-3961

*Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*  
9, Sadovaya-Kudrinskaya ul., Moscow, 125993, Russia  
E-mail: nikoarte@yandex.ru  
ORCID: 0000-0002-2462-3961

**Пономарева Карина Александровна** – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного и муниципального права *Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского*  
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а  
E-mail: karinaponomareva@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-2951-3067

**Karina Ponomareva** – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of State and Municipal Law *Dostoevsky Omsk State University*  
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia  
E-mail: karinaponomareva@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-2951-3067

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Грачева Е.Ю. Трансформация правового регулирования налоговых отношений в условиях цифровой экономики / Е.Ю. Грачева, Н.М. Артемов, К.А. Пономарева // *Правоприменение*. – 2021. – Т. 5, № 3. – С. 45–56. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).45-56.

#### BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Gracheva E.Yu., Artemov N.M., Ponomareva K.A. Transformation of the legal regulation of tax relations in the digital economy context. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 3, pp. 45–56. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).45-56. (In Russ.).