

Научная статья

УДК 346.9

DOI:10.17323/2072-8166.2023.4.334.356

Сравнительный анализ опыта введения налога на цифровые услуги в зарубежных странах



Карина Александровна Пономарева

Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Россия 127006, Москва, Настасьинский пер., 3/2, kponomareva@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0002-2951-3067>



Аннотация

Отношения в сфере налогообложения подвержены серьезным изменениям, обусловленным новыми вызовами, поскольку выступают непосредственным следствием экономической активности субъектов хозяйствования. Проблемы, возникающие при налогообложении деятельности цифровых компаний за рубежом, являются характерными и актуальными для России. В настоящее время международная налоговая координация не может отождествляться лишь с традиционными соглашениями об избежании двойного налогообложения. Многие юрисдикции начали формулировать односторонние правила налогообложения цифровой экономики. Несогласованность этих правил, вероятно, увеличит налоговое бремя на ряд транснациональных корпораций, так как каждое государство стремится защитить свои интересы. Необходимость обеспечить в таких условиях соблюдение фискальных интересов государства как в ближайшие годы, так и в долгосрочном периоде, требует трансформации сущностных подходов к нормативно-правовому регулированию системы налогов и сборов, принципов налогообложения, элементов налогообложения, налогового администрирования. Данное исследование направлено на определение фундаментальных теоретических подходов к правовому обеспечению фискальных интересов государства в условиях цифровой трансформации экономики, а также разработку рекомендаций по созданию эффективной модели правового регулирования налогообложения цифровых услуг в России. Необходимо выявить, являются ли правила налогообложения цифровых

компаний и услуг существенно отличными от правил налогообложения традиционных предприятий. Кроме того, в статье прослежена трансформация подходов к самой категории цифровой услуги, к разграничению товаров и услуг в эпоху цифровой экономики: если раньше программное обеспечение рассматривалось как товар при реализации на бумажном носителе, то сегодня аналогичная категория признается услугой, поскольку ее оказание не требует физического носителя. В статье выявлены правовые вызовы фискальным интересам российского государства, связанные с изменениями в формах и инструментах международного регулирования налогообложения прибыли цифровых бизнес-моделей и развития односторонних налоговых мер как альтернативы этим проектам. Рассмотрены этапы формирования законодательства о налогообложении цифровых услуг в зарубежных странах. На основании сравнительно-правового анализа законодательства государств, в которых введены цифровые налоги, разработаны возможные сценарии развития налогового регулирования в России.



Ключевые слова

налоговое право; налоговая безопасность; новые вызовы; национальная фискальная база; международное налогообложение; цифровая экономика; цифровые бизнес-модели; глобальная прибыль; налог на цифровые услуги.

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

Для цитирования: Пономарева К.А. (2023) Сравнительный анализ опыта введения налога на цифровые услуги в зарубежных странах // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2023. Том 16. № 4. С. 334–356. DOI:10.17323/2072-8166.2023.4.334.356

Law in the Modern World

Research article

Comparative Analysis of Imposing Digital Services Taxes in Different Countries



Karina Aleksandrovna Ponomareva

Financial Research Institute, Finance Ministry of the Russian Federation, 3/2 Nastasyinsky Lane, Moscow 127006, Russia, kponomareva@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0002-2951-3067>



Abstract

Tax relations are seriously subject to changes caused by new challenges, since they are a direct consequence of the economic activity of business entities. At the same time, the problems that arise when taxing the activities of digital companies abroad are relevant

for Russia. Currently, international tax coordination can no longer be identified only with traditional double tax treaties. Many jurisdictions have begun to formulate unilateral rules for taxation of the digital economy. Inconsistency of these rules is likely to increase the tax burden of a number of multinational corporations, given that each state seeks to protect its interests. The article identifies legal challenges to the fiscal interests of the Russian state related to changes in the forms and instruments of international regulation of taxation of global profits of digital business models and the development of unilateral tax measures as an alternative to these projects. Based on a comparative legal analysis of the legislation of the states in which digital taxes have been introduced, possible scenarios for the development of tax regulation in Russia have been developed.



Keywords

tax law; tax security; new challenges; national tax base; international taxation; digital economy; digital business models; global profit; digital services tax.

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

For citation: Ponomareva K.A. (2023) Comparative Analysis of Imposing Digital Services Taxes in Different Countries. *Law. Journal of the Higher School of Economics*, vol. 16, no. 4, pp. 334–356 (in Russ.). DOI: 10.17323/2072-8166.2023.4.334.356

Введение

Международные группы компаний получают прибыль, оказывая цифровые услуги по всему миру. Создавая региональные штаб-квартиры в странах с низконалоговыми юрисдикциями, крупнейшие мировые поставщики цифровых услуг обходят налоги в странах-потребителях, не уплачивая налогов и в стране происхождения. Это вызывает опасения международных организаций и государств в связи с тенденциями размывания налоговой базы и вывоза прибыли.

Организация экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР), Организация Объединенных Наций (далее — ООН) и Европейский союз (далее — ЕС) публикуют многочисленные проекты регулирования правил налогообложения цифровых компаний. Однако отсутствие оценки этих правил на предмет рисков для налоговой системы, а также стремительное обновление нормативной базы порождают необходимость дальнейших исследований.

Проблемы налогообложения цифровых компаний весьма актуальны и в Российской Федерации. Это один из вызовов, с которыми сталкивается в настоящий момент экономика любой страны, и Россия — не исключение. Иностранные цифровые компании вывозят прибыль от деятельности на российском рынке за рубеж, хотя эта прибыль создается российскими пользователями. Это происходит потому, что традицион-

ные правила международного налогообложения основываются на критерии физического присутствия в стране. Встает вопрос о необходимости обновления правил налогообложения цифровых компаний в целях защиты национальной фискальной базы. Однако этот вопрос требует глубокого осмысления.

Для определения направлений совершенствования российской налоговой системы полезно прибегнуть к сравнительно-правовому методу и обратиться к зарубежному опыту. Как отмечал классик сравнительного правоведения Р. Давид, в этом видится «необходимый элемент науки и правовой культуры» [Давид Р., Жоффре-Спинози К., 2011: 13]. На сегодняшний день более чем в 20 странах мира введены налоги на цифровые услуги. Однако поскольку большинство ИТ-гигантов — американские компании, правительство США назвало налог на цифровые услуги дискриминационным и предложило ввести санкции против стран, вводящих такие налоги. Введение этих мер отсрочено, поскольку страны стремятся достичь консенсуса в правилах международного налогообложения в свете ожидания финальных версий документов ОЭСР в рамках двухкомпонентного плана по налогообложению цифровой экономики¹.

В статье рассмотрены национальные цифровые налоги, введенные в отдельных зарубежных странах. Предлагается разделить эти налоги на три группы: налоги на доход, налоги на потребление (НДС для электронных услуг) и гибридные налоги.

1. Международная и зарубежная практика налоговых мер в отношении цифровых бизнес-моделей

1.1. О применении сравнительно-правового метода в налоговом праве

Применение сравнительно-правового метода исследования имеет важное теоретическое и практическое значение для совершенствования российского налогового права в условиях современных вызовов. Сравнительно-правовое исследование позволяет раскрыть слабости любой локальной налоговой системы и увидеть ее сильные стороны. Посредством анализа решений, используемых в той или иной юрисдикции, создается возможность основательнее оценить национальную налоговую

¹ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy 8 October 2021. Available at: URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (accessed: 20.08.2023)

систему. В налоговом праве это важно с точки зрения защиты национальной фискальной базы.

Актуальность сравнительно-правовых исследований в налоговом праве объясняется в том числе современным состоянием налоговой политики: во-первых, в современном мире многие сделки имеют трансграничную природу; во-вторых, трансграничное налогообложение прибыли и доходов является областью непосредственного взаимодействия национальных налоговых режимов. Существенное влияние на налоговые отношения оказывают тенденции, в основе которых находятся как международная экономическая интеграция (увеличивающееся влияние транснациональных корпораций на национальную экономику, рост количества трансграничных сделок, повышение мобильности налогоплательщиков), так и дезинтеграция (расширение практики экономических санкций в отношениях между государствами, а также с участием экономических агентов, находящихся под их юрисдикцией, ограничивающее вышеописанную активность).

Кроме того, актуальны национальные и мировые тенденции налогообложения в условиях цифровизации. С одной стороны, это меры поддержки, в том числе налоговые российских ИТ-компаний. С другой стороны, на протяжении многих лет в мире разрабатываются решения, призванные уменьшить или устранить проблему двойного налогообложения глобальной прибыли иностранных компаний с высоким уровнем цифровизации и существенным экономическим присутствием в стране. Такие решения варьируются от односторонних (цифровой налог) до многосторонних (Типовая конвенция ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами (далее — Типовая конвенция ООН)² и двухкомпонентный подход ОЭСР³). Основной проблемой в поиске оптимального регулирования налогообложения доходов от цифровых услуг является отсутствие согласованности действий международного сообщества. При этом в большинстве стран на введен НДС на электронные услуги, который не противоречит международным правилам налогообложения и продолжит действие даже после введения новых международных правил. В связи с этим предлагается рассмотреть сценарии развития налогообложения цифровых компаний в России.

В настоящей статье рассматривается как международная практика регулирования налогообложения деятельности международных групп

² United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update. Available at: URL: <https://doi.org/10.18356/cc8f6035-en> (дата обращения: 20.08.2023)

³ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — 8 October 2021...

компаний, так и зарубежная практика односторонних налоговых мер в отношении этих групп. Это разграничение важно с точки зрения методологии исследования. А.Н. Козырин отмечает проблему, связанную «с попытками выдать опыт одной, пусть даже очень крупной и экономически развитой, страны за международный опыт. Понятия «зарубежный опыт» и «международный опыт» никогда не отождествлялись в отечественной юридической науке... в научной литературе отдельных зарубежных стран действительно встречается использование понятия «международный» применительно к национальному регулированию (например, об international taxation говорят, когда речь заходит о существующем в данном государстве порядке налогообложения нерезидентов). Верно и то, что в некоторых странах существует весьма «специфический» взгляд на международное право и ценность международно-правового регулирования. Подходы национального законодательства в этих странах нередко выдаются за «международные стандарты». Однако представляется, что едва ли целесообразна рецепция таких понятий, как «международный опыт отдельного государства» в российскую юридическую науку, которая всегда четко различала понятия национально-правового (или государственно-правового) и международно-правового регулирования» [Козырин А.Н., 2009: 5].

Целесообразно сначала рассмотреть предложения международных организаций в части налогообложения транснациональных цифровых компаний, а затем дать сравнительный обзор мер, установленных в отдельных зарубежных странах.

1.2. Проекты нормативного регулирования налогообложения цифровых услуг на уровне ОЭСР и ООН

На протяжении последних лет международные организации неоднократно выражали мнение, что международная налоговая система не отражает тенденций цифровизации экономики. Эти опасения широко обсуждаются в российских и иностранных исследованиях ведущих специалистов по налоговой тематике [Кудряшова Е.В., 2021: 37–40]; [Becker J., Englisch J., 2019: 161–171]; [Dimitropoulou C., 2019: 268–281]; [Devereux M., Vella J., 2018: 161–171]; [Sinnig J., 2018: 903–915]. Согласно международным налоговым правилам, транснациональные корпорации обычно платят корпоративный подоходный налог по месту физического присутствия, а не там, где находятся потребители или, говоря о цифровом секторе, пользователи. Таким образом, классические правила налогообложения по территориальному и резидентскому принципам уже не актуальны для цифровых компаний.

В связи с этим ОЭСР разработан двухкомпонентный подход к решению налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики⁴. Первый компонент (pillar 1) направлен на адаптацию международной системы подоходного налогообложения к новым бизнес-моделям путем изменений правил распределения налога на прибыль между странами. Второй компонент (pillar 2) касается глобального минимального налога: его основной идеей является мировая минимальная налоговая ставка 15%.

Pillar 1 релевантен для настоящего исследования, поскольку именно им предусмотрена концепция последующей отмены налогов на цифровые услуги. Однако на сегодняшний день проекты ОЭСР находятся в стадии согласования.

Использование сравнительно-правового метода в настоящем исследовании не приводит нас к тезису о необходимости унификации законодательства государств, входящих в различные международные организации и вводящих новые налоги. Как отмечали еще Цвайгерт и Кетц, «в политико-правовом аспекте цель унификации — стремиться, соизмеряя желаемое с возможным, к устранению или сглаживанию различий в национальных правовых системах на основе общепризнанных принципов права» [Цвайгерт К., Кетц Х., 2000: 42]. В ситуации с цифровыми налогами наблюдается скорее обратное: условием для государств по двухкомпонентному подходу ОЭСР является то, что с 08.10.2021 до конца 2023 года или до вступления в силу Многосторонней конвенции по имплементации Суммы А двухкомпонентного подхода ОЭСР (Multilateral Convention to Implement Amount a of Pillar One) новые налоги на цифровые услуги или другие аналогичные меры вводиться не будут. Конвенция потребует у всех государств, которые ее подпишут, отменить налоги на цифровые услуги и аналогичные меры, а также принять обязательство не вводить такие меры в будущем. В противном случае государства, вводящие налоги на цифровые услуги и аналогичные меры, не будут иметь право на свою долю прибыли по Сумме А.

К налогам на цифровые услуги, которые подлежат отмене, не относятся: правила, направленные на искусственное избежание статуса постоянного представительства или аналогичных требований национально-го законодательства, основанных на физическом присутствии (включая как реальное физическое присутствие, так и деятельность через агента); НДС, налог с продаж и другие налоги на потребление; налоги, взимаемые в отношении операций на основе расчета за единицу продукции или за каждую транзакцию, а не на адвалорной основе.

⁴ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — 8 October 2021...

По итогам сравнительно-правового анализа предполагается выявить общие черты налогов на цифровые услуги в различных странах, в первую очередь, это схожие элементы юридического состава этих налогов. Эти налоги могут отличаться по величине налоговых ставок, а также в части подходов, применяемых к порядку формирования налоговой базы на территории конкретного государства.

В то же время ООН добавила специальные положения о доходах от автоматизированных цифровых услуг в Типовую налоговую конвенцию ООН (ст. 12В), которая будет применяться к участникам договора, согласившимся на ее включение⁵.

1.3. НДС на электронные услуги

Развитие цифровых технологий изменило способы предоставления и получения товаров и услуг. Стороной контракта теперь зачастую является онлайн-платформа, а не местный поставщик услуг⁶. В 2019 ОЭСР выпустила отчет о роли цифровых платформ в сборе НДС и налога с продаж при онлайн-торговле (далее — отчет ОЭСР 2019 года)⁷. В отличие от налогов на цифровые услуги, НДС на электронные услуги является классическим инструментом, который препятствует разрыву международного налогового ландшафта и способствует налоговой нейтральности.

Электронная торговля становится предметом регулирования не только на национальном, но и на наднациональном уровне. В соответствии с пакетом документов ЕС по электронной торговле, вступившими в силу 01.07.2021, в Евросоюзе введены новые правила НДС, которые охватывают дистанционные продажи товаров и любые виды трансграничных услуг⁸. Их цель состоит в том, чтобы упростить обязательства по уплате

⁵ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update...

⁶ 2021 Global Guide to VAT on Digital Services.pdf. Available at: URL: <https://www.dlapiper.com/~media/files/insights/publications/2021/12/2021-global-guide-to-vat-on-digital-services.pdf> (accessed: 20.08.2023)

⁷ The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. OECD. Paris, 2019. Available at: URL: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf (accessed: 20.08.2023)

⁸ Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods / OJ L 348, 29.12.2017; Council Directive (EU) 2019/1995 of 21 November 2019 amending Directive 2006/112/EC as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods / OJ L 310, 02.12.2019; Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026 of 21 November 2019 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards supplies of goods or services facilitated by electronic interfaces and the special schemes for taxable persons supplying services to non-taxable persons, making distance sales of goods and certain domestic supplies of goods / OJ L 313, 04.12.2019.

НДС для налогоплательщиков, осуществляющих трансграничные продажи товаров или онлайн-услуг конечным потребителям, а также обеспечить правильную уплату НДС государству-члену ЕС, которое является страной назначения. Новые правила должны применяться к малым и средним предприятиям, поставщикам или электронным интерфейсам, участвующим в электронной торговле.

Как известно, переход на систему единого центра в качестве точки контакта для документации, отчетности и оплаты «Одного окна» (One Stop Shop, далее — OSS) является основой европейской реформы НДС. OSS предназначен для разработки процедуры Мини-единого окна (далее — MOSS), упрощения торговли внутри Евросоюза и унификации налогообложения по принципу страны назначения при стоимости поставки в размере 10.000 евро. До этого порога налогообложение осуществляется в стране происхождения товара. Цель установления порога — поддержка микропредприятий.

Идея OSS — в том, что поставщик должен удерживать НДС с клиентов из стран ЕС в момент продажи. Однако поставщику необходимо будет зарегистрироваться только один раз, что устранил необходимость регистрации и декларирования НДС в каждом государстве-члене ЕС, которое будет страной назначения. OSS позволяет налогоплательщикам декларировать свои операции, подпадающие под действие схемы, в специальной декларации по НДС и централизованно направлять эту декларацию по НДС только в один налоговый орган.

Процедура предназначена для налогоплательщиков, которые зарегистрированы в государстве-члене ЕС и оказывают услуги потребителям (частным лицам) в государствах-членах ЕС, в которых они не созданы, осуществляют дистанционные продажи товаров внутри Евросоюза или предоставляют электронный интерфейс, с помощью которого поддерживают поставку товаров в пределах государства-члена неустановленным лицом, облагаемым налогом, и поэтому к ним относятся так, как если бы они сами поставляли товары. Кроме того, процедура предназначена для налогоплательщиков, которые не зарегистрированы в ЕС и у которых на территории ЕС есть склад, с которого товары поставляются частным лицам в других государствах-членах Союза.

1.4. Сбор НДС на цифровых платформах

Что касается продаж через цифровые платформы, многие юрисдикции уже внедрили положения, которые предполагают ответственность цифровых платформ за исчисление, сбор и перечисление НДС. Это рассматривается так, как если бы с НДС было две операции: во-первых, продавец продает товар на торговой площадке, освобожденной от НДС

по B2B, и, во-вторых, торговая площадка продает товар потребителю, применяя ставку НДС страны нахождения потребителя.

Многие государства ЕС, основываясь на факультативном правиле, установленном ст. 205 Директивы Совета ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость (далее — Директива об НДС)⁹, уже много лет применяют подобные правила, которые часто обозначаются как «ответственность перед третьими сторонами».

В свете развития платформенной экономики растет актуальность правил солидарной ответственности по НДС; вопрос о применимости НДС к экономике платформ в настоящее время находится на повестке дня международных организаций и отдельных государств по всему миру. В отчете ОЭСР 2019 года рассматриваются различные уровни интеграции онлайн-платформ в процесс соблюдения требований и сбора НДС: полный режим ответственности по НДС, режимы солидарной ответственности, обязательства обмена информацией и обучения поставщиков, продающих на платформе.

ОЭСР предлагает два варианта действий. В первом варианте цифровая платформа несет солидарную ответственность за будущие незадекларированные суммы НДС основных поставщиков, после того как налоговый орган обнаружил несоблюдения требований, сообщил об этих случаях цифровой платформе, а она не предприняла соответствующих действий в течение указанного количества дней. Такие действия цифровой платформы обычно состоят в обеспечении соответствия со стороны базового поставщика или удалении поставщика со своей платформы.

Во втором варианте цифровая платформа может нести солидарную ответственность за прошлые не декларированные НДС базовых поставщиков, не зарегистрированных в целях НДС¹⁰.

Некоторые члены ЕС, включая Австрию¹¹ и Германию¹², а также Великобританию¹³ (еще во время членства последней в ЕС) в одностороннем

⁹ Council Directive 2006/112/EC of 28.11. 2006 on the common system of value added tax / OJ L 347, 11.12.2006.

¹⁰ The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019. Available at: URL: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf (accessed: 20.08.2023)

¹¹ Österreich: Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994), zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl I 663/1994, 819/1994, (NR: GP XVIII RV 1715 AB 1823 S. 172. BR: AB 4861. Available at: URL: <https://www.jusline.at/gesetz/ustg/gesamt> (accessed: 20.08.2023)

¹² Deutschland: Umsatzsteuergesetz (21.02.2005). Available at: URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/BJNR119530979.html (accessed: 20.08.2023)

¹³ UK: Value Added Tax Act, An Act to consolidate the enactments relating to value added tax, including certain enactments relating to VAT tribunals, 1994, art. 77B (9). Available at: URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents> (accessed: 20.08.2023)

порядке ввели правила солидарной ответственности по НДС, основанные на ст. 205 Директивы об НДС. В соответствии с этой нормой операторы онлайн-платформ несут ответственность по НДС в отношении поставок, которые они осуществляют, если они не проявили должной осмотрительности в отношении соблюдения требований по НДС основными поставщиками, продающими товары или услуги через эту платформу. Сфера применения и действие правил солидарной ответственности в государствах-членах довольно существенно различаются [Spies K., 2022: 8]. В 2019 году Европейская комиссия инициировала судебное разбирательство против Германии, утверждая, что немецкие правила для онлайн-платформ препятствуют свободному доступу предприятий ЕС на немецкий рынок и, таким образом, нарушают законодательство Евросоюза.

Суд справедливости ЕС (далее — Суд ЕС) разрешил несколько споров, связанных со ст. 205 Директивы об НДС (или же предшествующей ей ст. 21 Шестой директивы)¹⁴. Так, в мае 2021 года Суд вынес постановление по делу ALTI. Болгарский суд задал Суду ЕС вопрос: разрешает ли ст. 205 Директивы об НДС государствам-членам ЕС предусматривать, что в дополнение к поставщику получатель чисто внутренних поставок является еще одним «лицом, ответственным за уплату НДС» и может быть привлечен к ответственности не только по обязательствам по НДС третьей стороны, но также и в случае неисполнения обязательств третьей стороной. Вопреки мнению генерального адвоката Суда ЕС Ю. Кокотт¹⁵, Суд ЕС пришел к следующему выводу. Законодательство, в соответствии с которым лицо, несущее солидарную ответственность, должно уплатить, в дополнение к НДС, пени за просрочку платежа на эту сумму, не противоречит ст. 205 Директивы об НДС¹⁶.

Единые правила, касающиеся платформ, вероятно, будут применяться в сочетании с правилами солидарной ответственности, принятыми отдельными государствами. Следует признать: если все государства введут национальные режимы ответственности, нагрузка на платформы станет чрезмерной. Кроме того, даже когда платформы готовы внести вклад в борьбу с мошенничеством с НДС, они не должны нести такое

¹⁴ CJEU, 13 March 2014, C-107/13, FIRIN, EU:C:2014:151; CJEU, 11 May 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries, EU:C:2006:309; CJEU, 21 December 2011, C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij NV, EU:C:2011:871; CJEU, 26 March 2015, C-499/13, Macikowski, EU:C:2015:201.

¹⁵ Opinion of AG Kokott, 14 January 2021, C-4/20, ALTI, EU: C:2021:12.

¹⁶ C-4/20 — ALTI. Judgment of the Court (First Chamber) of 20 May 2021 „ALTI“ OOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite) // СПС Консультант Плюс

огромное бремя, пока отсутствует регулирование вышеописанной проблемы на уровне ЕС [Lamensch M., 2015: 13]; [Merckx M., 2019: 84].

2. Опыт зарубежных стран в части введения цифровых налогов

Прежде чем ставить вопрос о необходимости цифрового налога в России, необходимо рассмотреть модели, введенные в зарубежных странах. Налоги на цифровые услуги отличаются от налога на прибыль, также они не являются ни НДС, ни налогом с продаж. Следует отметить, что определение налога на цифровые услуги, предложенное ОЭСР, не является окончательным и, вероятно, будет скорректировано на основе резкой критики, которую оно получило в ходе публичных консультаций по этой теме. Можно выделить несколько этапов развития регулирования в сфере налогообложения цифровых услуг.

2.1. Начальный этап

Национальные налоговые меры воплощают усилия стран-рынков по налогообложению остаточной прибыли нерезидентов, которая в противном случае не была бы отнесена к ним в соответствии с классическими принципами распределения прибыли. Они включают, среди прочего, введение цифрового присутствия или существенных тестов на экономическое присутствие, расширенные удерживаемые налоги, уравнительные сборы и, очевидно, налоги на цифровые услуги, которые принимают форму налогов с оборота, специально предназначенных для цифровых компаний или услуг и действующих вне рамок подоходного налога. Примерами этого первого поколения цифровых налогов являются налоги, введенные в Италии¹⁷, налог на рекламу в Венгрии¹⁸ и французский цифровой налог.

Во Франции взимают налог на цифровые услуги по ставке 3%¹⁹. Налогоплательщиками являются французские и иностранные компании, у которых ежегодные доходы от налогооблагаемых услуг превышают 750 млн. евро мирового дохода и 25 млн. евро, полученных во Франции. Кроме того, компании должны рассчитывать часть своих доходов от облагаемых налогом услуг, которые считаются оказанными во Франции.

¹⁷ Legge del 27/12/2019 n. 160 — Bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020–2022 // Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2019.

¹⁸ 2014. évi XXII. törvény a reklámadóról. Magyar Közlöny 2014. évi 82. szám. 2014-06-17.

¹⁹ BILL n° 2019-759 of July 24th, 2019 on the creation of a tax on digital services (1). Available at: URL: <https://www.legifrance.gouv.fr> (accessed: 20.08.2023)

Налог взимается с двух видов цифровых услуг, оказываемых во Франции:

предоставление интерфейса, позволяющего одним пользователям взаимодействовать с другими (посреднические услуги). Такие услуги можно разделить на две группы: интерфейсы, позволяющие пользователям совершать транзакции между ними – поставку товаров или услуг; сетевые сервисы, с помощью которых пользователи взаимодействуют друг с другом, не имея возможности осуществлять транзакции через сам цифровой интерфейс (например, соцсети и онлайн-игры);

оказание рекламодателям услуг, направленных на размещение таргетированных рекламных сообщений на цифровом интерфейсе на основе данных, собранных о пользователях и сформированных по согласованию с таким интерфейсом. Рекламные услуги на цифровом интерфейсе, не ориентированные на данные пользователя, освобождаются от налога.

Услуги интернет-платформы связаны с местонахождением ее пользователей. Если один из них находится во Франции в течение налогового года, услуга будет считаться оказанной тоже во Франции. Местоположение определяется по IP-адресу. Налог не распространяется на платформы, для которых сбор данных пользователей не основная цель. Не облагаются налогом цифровой контент, услуги связи и платежные услуги.

2.2 Этап распространения налогов на цифровые услуги (2018 – 2021)

Налоги на цифровые услуги получили особенное распространение в государствах Европы и Африки. В настоящее время эти налоги взимают в Австрии, Франции, Венгрии, Италии, Кении, Колумбии, Нигерии, Парагвае, Польше, Португалии, Испании, Турции, Великобритании. Бельгия, Чехия и Словакия опубликовали предложения о введении налогов на цифровые услуги, а Латвия, Норвегия и Словения официально объявили о намерениях ввести такие налоги²⁰.

Однако эти налоги обладают множеством различий, что приводит к двойному налогообложению, отсутствию правовой определенности и искажению конкуренции. Например, в Австрии и Венгрии облагаются налогом только доходы от онлайн-рекламы [Károlyi B., Szudoczky R., 2020: 46]. Налоговая база во Франции гораздо шире, включая доходы от цифрового интерфейса, таргетированной рекламы и передачи данных, собранных о пользователях в рекламных целях. Налоговые ставки варьируются от 1,5% в Польше до 7,5% в Венгрии и Турции (хотя нало-

²⁰ Digital Services Taxes DST– global tracker. Available at: URL: <https://www.vatcalc.com/global/digital-services-taxes-dst-global-tracker/> (accessed: 20.08.2023)

говая ставка в Венгрии временно снижена до 0%) [Olbert M., Spengel C., Werner A.-C., 2019: 149].

Следуя тенденции, наблюдаемой в отдельных странах, Европейская комиссия предложила ряд мер к налогообложению цифровой экономики на уровне ЕС, в том числе проект Директивы Совета ЕС об общей системе налога на цифровые услуги с доходов, полученных в результате оказания определенных цифровых услуг²¹. Однако проект не получил единогласного одобрения государств-членов ЕС. Предложение Еврокомиссии вызывает споры из-за характера налога, его последствий для существующей сети налоговых соглашений, его структуры, временного статуса и цели, которую он преследует. В 2021 году Еврокомиссия предложила ввести в ЕС цифровой сбор, однако данная инициатива пока также не получила развития²².

Одной из наиболее интересных стран с точки зрения изучения опыта цифрового налогообложения за пределами ЕС является Израиль. В Израиле используется модель существенного экономического присутствия и так называемый подход цифровых факторов: эта модель фокусируется на местном присутствии компании в данном государстве, чтобы определить, ориентирована ли компания на оказание определенной услуги или продукта жителям этого государства, и, следовательно, создание там стоимости, приписываемой государству. Цифровыми факторами могут быть: локальное доменное имя, локальная цифровая платформа (включая национальный язык, локальные акции и скидки, цены в местной валюте и др.).

В Израиле действует как прямой налог с компаний, которые образовали в этой стране цифровое постоянное представительство, так и НДС на электронные услуги. Корпоративный подоходный налог (на существенное экономическое присутствие) взимается с юридических лиц–нерезидентов с постоянным представительством в Израиле, которые оказывают цифровые услуги и/или продают товары потребителям–резидентам Израиля через Интернет. Объектом налогообложения является продажа товаров и оказание цифровых услуг потребителям–резидентам Израиля через Интернет нерезидентом с постоянным представительством в Израиле, которое считается находящимся в Израиле уже по цифровым критериям присутствия, т.е. оно ориентировано именно на пользователей в этой стране.

²¹ 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).

²² A fair & competitive digital economy–digital levy. Available at: URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-competitive-digital-economy-digital-levy_en (accessed: 20.08.2023)

Налоговую базу образует прибыль от бизнеса, полученная из Израиля, приписывается постоянному представительству Израиля на основе принципов трансфертного ценообразования. Налогоплательщики могут вычесть расходы, связанные с оборотом, полученным из Израиля, в соответствии с общими правилами корпоративного подоходного налога. Налоговая ставка составляет 23%²³. Налог на добавленную стоимость с электронных услуг представляет собой, по сути, классический НДС, объектом по которому выступают цифровые услуги, оказываемые потребителям-резидентам Израиля через Интернет.

Плательщиками являются нерезиденты, оказывающие цифровые услуги потребителям-резидентам Израиля, которые осуществляют деловую активность через Интернет в этой стране, и при выполнении одного или нескольких следующих дополнительных условий: деятельность нерезидента имеет постоянное представительство в Израиле; в Израиле осуществляются бизнес-процессы; нерезидент имеет существенное экономическое присутствие в стране.

Налоговой базой является оборот, полученный в Израиле от цифровых услуг, оказанных в этой стране. Налоговая ставка составляет 17%. Как и в случае с налогообложением постоянного представительства, налогоплательщик должен быть зарегистрирован в Израиле²⁴.

Примером страны, сочетающей разные виды налогов с цифровых компаний, также является Турция. Налог на цифровые услуги взимается в Турции с марта 2020 года²⁵. При этом параллельно используется НДС на электронные услуги²⁶, а также подоходный налог, применяемый к компаниям-производителям онлайн-рекламы²⁷.

Налог на цифровые услуги взимается с оборота цифровых услуг по ставке 7,5% от валового дохода, полученного от цифровых услуг в те-

²³ Налоговый циркуляр 4/2016 (Tax Circular 4/2016); циркуляр — акт Израильского налогового управления; Закон о подоходном налоге (Income Tax Ordinance [New version] of 1961).

²⁴ Налоговый циркуляр 4/2016 (Tax Circular 4/2016); циркуляр — акт Израильского налогового управления; Регламент регистрации в целях НДС (Value Added Tax registration regulations — 1976); Закон о налоге на добавленную стоимость (Value Added Tax law, 1975).

²⁵ Turkey: Law No. 7194 on the Digital Service Tax and Amendments on Certain Laws and the Decree No. 375.

²⁶ Presidential Decision 476. Источник: Document — Turkey — Turkey Clarifies Obligation to Provide Information on Internet Advertisements for Tax Purposes — Tax Research Platform — IBFD. Available at: URL: <https://research.ibfd.org/#/doc?>; URL: https://linkresolver/static/tns_2022-05-31_tr_1%23tns_2022-05-31_tr_1 (accessed: 20.08.2023)

²⁷ Turkey — Turkey Expands Scope of Provisions on Partial Withholding VAT — Tax Research Platform — IBFD. Available at: URL: <https://research.ibfd.org/#/doc?> URL: https://linkresolver/static/tns_2021-02-22_tr_1%23tns_2021-02-22_tr_1 (accessed: 20.08.2023)

чение налогового периода (один месяц). Налогоплательщиками являются компании и физические лица-резиденты и нерезиденты с мировым оборотом от налогооблагаемых услуг, превышающим 750 млн. евро, и оборотом от налогооблагаемых услуг в Турции, превышающим 20 млн. лир²⁸.

Объектом налогообложения является оказание следующих цифровых услуг: все услуги онлайн-рекламы; продажа аудио, видео или любого цифрового контента в цифровой среде; любые услуги в цифровой среде, позволяющие прослушивать, просматривать и/или воспроизводить такой контент в цифровой среде; аудио, видео или любой цифровой контент, записанный или используемый в электронных устройствах; оказание услуг и управление ими в цифровой среде, которые позволяют пользователям взаимодействовать друг с другом (включая услуги, выполняемые для обеспечения или облегчения продажи товаров или услуг между пользователями); посреднические услуги, выполняемые в цифровой среде, относящиеся к упомянутым выше услугам. Налоговой базой является полученный в Турции оборот от облагаемых налогом услуг.

В Турции налог на цифровые услуги с момента его введения вызвал критику, главным образом из-за его широкой и неопределенной сферы применения, а также высокой ставки. Неопределенность сферы применения налога на цифровые услуги уже стала предметом судебных разбирательств, завершившихся победами налогоплательщиков. Одно из этих дел касалось спора о том, что следует понимать под продажами, осуществляемыми в цифровой среде. Спор касался программных продуктов, используемых крупными предприятиями и государственными организациями, которые не реализуются по принципу «нажми и купи». Продажи требовали непосредственного взаимодействия сотрудников продавца, работавших в отделах продаж и технической поддержки, что было необходимо для определения потребности клиента. Налоговый суд первой инстанции вынес решение в пользу налогоплательщика²⁹.

Таким образом, в ряде услуги цифровых компаний фактически облагаются несколько раз разными налогами, что проиллюстрировано на примере Израиля и Турции: оборот этих компаний облагается специальным налогом на цифровые услуги; НДС на электронные услуги установлен подобно общепризнанной в мире модели обложения налогом

²⁸ Turkey: Law No. 7194 on the Digital Service Tax and Amendments on Certain Laws and the Decree No. 375 General Communiqué on Implementation of Digital Services Tax.

²⁹ Turkey: Digital Services Tax (DST) — New precedential court victories released! Global Compliance News. Available at: URL: <https://www.globalcompliancencnews.com/2022/03/13/turkey-digital-services-tax-dst-new-precedential-court-victories-released280222/#:~:text=Turkey%27s%207.5%25%20DST%20covers%20digital,services%20and%20digital%20platform%20services> (accessed: 20.08.2023)

добавленной стоимости, создаваемой международными цифровыми компаниями в экономическом пространстве страны при оказании услуг потребителям; корпоративный подоходный налог, применяемый к компаниям-производителям онлайн-рекламы, обеспечивает изъятие части прибыли по месту ее создания.

Таким образом, многие страны либо объявили о введении цифровых налогов, либо уже ввели их. На сегодняшний день страны, применяющие налоги на цифровые услуги, их не отменили, хотя указанные налоги всегда рассматривались как временные меры. Основная критика цифровых налогов включает, в частности, следующее:

отсутствие эмпирических доказательств основной предпосылки их введения (занижение уровня налогообложения цифрового бизнеса);

налоги на цифровые услуги работают как тариф и являются дискриминационным налогом: по сути, это налоги, косвенно введенные одним государством в отношении услуг, оказываемых из другого государства, и на его основании импортируемые услуги облагаются несколько раз при условии, что такой налог лишь частично компенсирует налог, взимаемый с аналогичных отечественных услуг;

национальные цифровые налоги противоречат ряду принципов международного налогообложения и могут привести к двойному или множественному налогообложению. По сути, возникает коллизия между взиманием налогов на цифровые услуги и существующими нормами соглашений об избегании двойного налогообложения в части положений, аналогичных ст. 5, 7 и 23 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал³⁰. Как уже говорилось, необходим ответ на вопрос, является ли DST налогом на доход или капитал по смыслу ст. 2 или налогом на операции и оборот, который не охватывается Конвенцией;

особенности налогообложения отличаются на национальном уровне. Это может привести к значительному административному бремени, связанному с необходимостью соблюдения различных правил.

3. Сегодняшний день

Отсутствие консенсуса среди членов ОЭСР по многим положениям двухкомпонентного подхода ОЭСР вновь отодвинули его реализацию теперь уже на 2024 год. В связи с этим вероятным сценарием видится вариант принятия отдельными юрисдикции односторонних или много-

³⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD Publishing.

сторонних мер в целях защиты своей налоговой базы и налоговых доходов, полученных от определенных видов цифровых услуг, осуществляемых в пределах их территории.

На глобальном уровне и принимая во внимание, что в некоторых регионах цифровые налоги косвенно поощряются (например, в Африке, где был предложен Типовой закон о налоге на цифровые услуги³¹), вполне вероятно, что неспособность ОЭСР достичь соглашения по первому компоненту ОЭСР приведет к распространению этого вида налогов.

4. Сравнительно-правовой анализ опыта отдельных стран ОЭСР в части введения цифровых налогов

В настоящей статье рассмотрен опыт Франции как государства-пионера цифрового налога. Кроме того, Франция является примером европейского государства, которое ввело налог на цифровые услуги: такие государства используют низкие ставки налога и два вида цифровых услуг, являющимися объектом налогообложения.

В абсолютном большинстве государств, взимающих цифровые налоги, налогоплательщиками являются компании, подпадающие под действие правил двухкомпонентного подхода ОЭСР: это национальные и иностранные компании, у которых ежегодные доходы от налогооблагаемых услуг превышают 750 млн. евро мирового дохода (что отвечает требованиям pillar 2). Кроме того, во всех странах установлен порог «национального» дохода, что позволяет сформировать налоговую базу: например, 25 млн. евро, полученных во Франции, 25 млн. евро в Австрии, 5,5 млн. евро в Италии, 20 млн. лир в Турции и т.д.

Объекты налогообложения в большинстве стран также являются схожими, однако, некоторые страны (Австрия, Венгрия) облагают налогом на цифровые услуги только доходы от онлайн-рекламы. Опыт Израиля и Турции показывает, что законодатель не придерживается последовательной политики в отношении налогообложения цифровых услуг и цифровых компаний, облагая эти компании как особыми видами корпоративного налога, так и НДС на электронные услуги.

Единичным примером использования концепции «цифровых факторов», ориентированных на национального потребителя, является Израиль: модель фокусируется на ориентации компании на оказание опре-

³¹ ATAF Suggested Approach to Drafting Digital Services Tax Legislation. Available at: URL: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79 (accessed: 20.08.2023)

деленной услуги или на поставку продукта жителям этого государства. К этому фактору привязано создание стоимости, которая будет являться характеристикой национальной налоговой базы, сформированной в Израиле.

Кроме того, более развитые в отношении цифровых технологий страны установили низкие ставки рассматриваемого налога (для сравнения: 3% во Франции и Италии и 7,5% в Турции). Это обусловлено тем, что в развивающихся странах находятся лишь потребители цифровых услуг, а компании, оказывающие такие услуги, исключительно иностранные, поэтому их налогообложение преследует исключительно фискальную цель: получить дополнительный доход бюджета от зарубежных компаний. Дополнительной регулирующей цели развития отечественных ИТ-компаний здесь не наблюдается.

Кроме того, почти все страны, в которых были введены цифровые налоги (кроме Израиля), подверглись угрозам санкций США и впоследствии были вынуждены сделать совместные с США заявления об обязательстве не вводить новых подобных налогов и отменить взимаемые после вступления в силу положений двухкомпонентного подхода ОЭСР. Таким образом, политические риски выходят в данной ситуации на передний план по сравнению с правовыми.

Заключение

Необходимость защиты фискальных интересов государства требует трансформации существенных подходов к нормативному регулированию налоговых отношений в контексте регламентации налоговой базы, облагаемой в России. По замечанию А.И. Лукашова, цифровизация любого процесса будет наиболее эффективной при условии, что состояние объекта цифровизации является оптимальным [Лукашов А.И., 2021: 68]. При этом проблемы, возникающие при налогообложении деятельности цифровых компаний за рубежом, являются характерными и актуальными для России.

На протяжении многих лет страны принимали различные решения, чтобы уменьшить или устранить проблему двойного налогообложения в трансграничных сделках. Они варьируются от односторонних до двусторонних и многосторонних. С появлением новых бизнес-моделей пробелы в двусторонних соглашениях только увеличиваются, а ранее сложившиеся различия усугубляются.

Заявленная цель ОЭСР состоит в том, чтобы урегулировать нерешенные технические вопросы и достичь соглашения с внедрением нового подхода к 2024 году. Хотя этот график выглядит амбициозным, необхо-

димо иметь в виду, что все больше стран движутся к принятию одностороннего решения — в частности, к использованию налогов на цифровые услуги.

Как на уровне ООН, так и на уровне ОЭСР ведется активная деятельность по развитию новых правовых концепций и методологии налогообложения прибыли в условиях глобализации. Из-за сложности подхода ОЭСР более консервативный подход ООН к налоговой реформе может оказаться в результате реалистичнее в качестве международного консенсуса для имплементации широким кругом стран.

Ситуация с налогами на цифровые услуги довольно неоднозначна. Национальные цифровые налоги могут служить сдерживающим фактором против цифровой трансформации традиционных предприятий и ослаблять привлекательность страны как места ведения бизнеса. Более того, они могут спровоцировать ответные меры, такие как введение тарифов и санкций, направленных на нанесение ущерба бизнесу других стран.

Подобная неопределенность может также привести к тому, что иностранные поставщики вообще прекратят поставки потребителям в юрисдикциях с обременительными правилами налогообложения потребления. Это негативно скажется на международной торговле и экономическом развитии государств.

Три типа односторонних подходов к справедливому налогообложению цифровой экономики (налоги на цифровые услуги, НДС для электронных услуг и национальные концепции цифрового постоянного представительства) могут привести к двойному или множественному налогообложению, а также нарушению существующих положений соглашений об избегании двойного налогообложения.

Широко распространено мнение, что налог на цифровые услуги противоречит принципу избегания двойного налогообложения, поскольку налог применяется к выручке, а не к доходам. По своей правовой природе налоги на цифровые услуги вообще близки налогам с оборота.

Налог на цифровые услуги был разработан так, чтобы не попасть в сферу действия системы двойного налогообложения. Между тем с учетом корпоративного налогообложения картина будет скорее всего следующей. Прибыль будет облагаться, во-первых, как доход по цифровому налогу, а во-вторых, как доход по законодательству страны, где уплачивается налог на прибыль.

Этот опыт может быть использован и в России. Однако наладить диалог с ИТ-корпорациями можно лишь если они откроют представительства в России, в противном случае будет иметь место дискриминация российских цифровых компаний.

Аргументом, на основании которого можно было бы сделать выбор в пользу одностороннего введения в России временного цифрового налога с иностранных компаний, является защита фискальных интересов России. Однако статистика таких стран, как Франция, Великобритания и Италия, показывает, что доходы от налога на цифровые услуги не всегда оказываются значительными [Geringer S., 2021: 11].

Основным риском введения налога на цифровые услуги и отказа от принятия механизмов первого компонента ОЭСР станет создание существенных барьеров для бизнеса, поскольку такой налог не будет приниматься к зачету странами, присоединившимися к подходу ОЭСР. Кроме того, для России как страны с широким спектром налоговых льгот и преференциальных налоговых режимов для ИТ-компаний, которые сильно пострадали от кризиса, нецелесообразно вводить дополнительную налоговую нагрузку на этот сектор. Также неясно, как будет распределяться бремя цифрового налога. В данной ситуации слабой стороной оказываются пользователи, на которых в итоге падет налоговая нагрузка.

Таким образом, оптимальным направлением развития налогообложения цифровых услуг в России видится развитие национальных преференциальных режимов и внимание к международным процессам в сфере налогообложения цифровой экономики.



Список источников

1. Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности Пер. с фр. М.: Международные отношения, 2011. 456 с.
2. Козырин А.Н. Сравнительно-правовой метод в финансовом праве // Финансовое право. 2009. № 9. С. 2–6.
3. Кудряшова Е.В. Цифровые налоги или новая архитектура международного налогообложения? // Налоги. 2021. № 4. С. 37–40.
4. Лукашов А.И. Отдельные направления повышения эффективности государственного управления в условиях цифровизации // Финансовый журнал. 2021. Т. 13. № 3. С. 67–75.
5. Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права: Основы. Пер. с нем. Т. 1. М.: Международные отношения, 2000. 480 с.
6. Becker J., Englisch J. Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It? Intertax, 2019, vol. 47, iss. 2, p. 161–171.
7. Devereux M., Vella J. Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform. Intertax, 2018, vol. 46, iss. 6/7, p. 161–171.
8. Dimitropoulou C. The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law? Intertax, 2019, vol. 47, iss. 3, pp. 268–281.
9. Geringer S. National digital taxes — Lessons from Europe. South African Journal of Accounting Research, 2021, vol. 35, pp. 1–19.

10. Hidien J. Die französische Digitalsteuer — (k)ein Vorbild? *Internationale Steuer Rundschau*, 2019, no.7, pp. 268–273.
11. Károlyi B., Szudoczky R. Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax. *Intertax*, 2020, vol. 48, iss. 1, pp. 46–66.
12. Lamensch M. *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. Amsterdam: Books IBFD, 2015, 446 p.
13. Merkx M., Verbaan N. Technology: A Key to Solve VAT Fraud? *EC Tax Review*, 2019, vol. 28, iss. 6, pp. 300–306.
14. Olbert M., Spengel C., Werner A-C. Measuring and Interpreting Countries' Tax Attractiveness for Investments in Digital Business Models, *Intertax*, 2019, vol. 47, iss. 2, pp. 148–160.
15. Sinnig J. Die steuerrechtlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft — Was passiert in Europa? / Recht 4.0 — Innovationen aus den rechtswissenschaftlichen Laboren Tagungsband DSRI-Herbstakademie 2017, S. 903–915. J. Taeger (ed.). OWIR, Edewecht, 2017.
16. Spies K. Joint and Several Liability Rules in EU VAT Law. In: G.Kofler et al. (eds.). *CJEU — Recent Developments Value Added Tax*. Linde Verlag. Vienna, 2022, pp. 1–10.



References

1. Becker J., Englisch J. (2019) Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it? *Intertax*, vol. 47, issue 2, pp. 161–171.
2. David R., Joffre-Spinosi K. (2011) *Basic legal systems of modernity*. Moscow: Mezhdunarodnye otnoshenia, 456 p. (in Russ.)
3. Devereux M., Vella J. (2018) Implications of digitalization for international corporate tax reform. *Intertax*, vol. 46, issue 6/7, pp. 161–171.
4. Dimitropoulou C. (2019) The proposed EU digital services tax: an anti-protectionist appraisal under EU primary law'. *Intertax*, vol. 47, issue 3, pp. 268–281.
5. Geringer S. (2021) National digital taxes — lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, vol. 35, pp. 1–19.
6. Hidien J. (2019) Die französische Digitalsteuer — (k)ein Vorbild? *Internationale Steuer Rundschau*, no. 7, S. 268–273.
7. Károlyi B., Szudoczky R. (2020) Troubled story of the Hungarian advertisement tax: how (not) to design a progressive turnover tax. *Intertax*, vol. 48, issue 1, pp. 46–66.
8. Kozyrin A.N. (2009) Comparative legal method in financial law. *Finansovoe pravo*=Financial Law, no. 9, pp. 2–6 (in Russ.)
9. Kudryashova E.V. (2021) Digital taxes or a new architecture of international taxation? *Nalogi*=Taxes, no. 3, pp. 37–40 (in Russ.)
10. Lamensch M. (2015) *European value added tax in the digital era: a critical analysis and proposals for reform*. Amsterdam: Books IBFD, 446 p.
11. Lukashov A.I. (2021) Some directions of increasing efficiency of public administration in context of digitalization. *Financial zhurnal*=Finansovyi Journal, vol. 13, no. 3, pp. 67–75 (in Russ.)
12. Merkx M., Verbaan N. (2019) Technology: a key to solve VAT fraud? *EC Tax Review*, vol. 28, issue 6, pp. 300–306.

13. Olbert M., Spengel C., Werner A. (2019) Measuring and interpreting countries' tax attractiveness for investments in digital business models. *Intertax*, vol. 47, issue 2, pp. 148–160.
 14. Sinnig J. (2018) Die steuerrechtlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft — Was passiert in Europa? In: Tagungsband Herbstakademie 2017: Gestaltung digitaler Veränderungsprozesse durch Recht 899. J. Taeger (ed.), OWIR, S. 903–915.
 15. Spies K. (2022) Joint and several liability rules in EU VAT law. In: G. Kofler et al. (eds.). CJEU- recent developments value added tax. Vienna: Linde, pp. 1–10.
 16. Zweigert K., Kötz H. (2000) An introduction to comparative law in the field of private law. Vol. 1. Moscow: Miezhdunarodnye otnoshenia, 480 p. (in Russ.)
-

Информация об авторе:

К.А. Пономарева — доктор юридических наук, доцент, ведущий научный сотрудник.

Information about author:

K.A. Ponomareva — Doctor of Sciences (Law), Associate Professor, Leading Researcher.

Статья поступила в редакцию 01.09.2023; одобрена после рецензирования 16.10.2023; принята к публикации 25.10.2023.

The article was submitted to editorial office 01.09.2023; approved after reviewing 16.10.2023; accepted for publication 25.10.2023.