

# Код налога: как цифровизация меняет и будет менять международное налогообложение

А.-М. М. Маркова

Московский государственный институт международных отношений МИД России,  
Москва, Российская Федерация

В условиях стремительного развития цифровой экономики международное налогообложение сталкивается с новыми вызовами, такими как использование современных технологий в размывании налоговой базы и ухода от налогов, и возможности – развитием электронных платформ для упрощения процесса взимания налогов.

В статье даны определения и рассмотрены основные понятия, ключевые проблемы и текущие тенденции, связанные с международным налогообложением в эпоху цифровизации. Проведен анализ инициатив, направленных на гармонизацию налоговых правил. Предложены рекомендации по повышению эффективности налогообложения, в частности введение мониторинга и анализа данных с использованием ИИ и технологии блокчейн.

**Ключевые слова:** цифровизация налогообложения, цифровизация экономики, международное налогообложение, налоговое право, международное налоговое право.

**Для цитирования:** Маркова А.-М. М. Код налога: как цифровизация меняет и будет менять международное налогообложение // Ленинградский юридический журнал. – 2024. – № 4 (78). – С. 113–133. DOI: 10.35231/18136230\_2024\_4\_113. EDN: OOUAFL

# The Code of Tax: how Digitalization is Changing and Will Change International Tax Obligations

Anna-Maria M. Markova

Moscow State Institute of International Relations of the Ministry of Foreign Affairs of Russia,  
Moscow, Russian Federation

In the context of the rapid development of the digital economy, international taxation faces new challenges, such as the use of modern technologies in tax base erosion and tax evasion, and opportunities such as the development of electronic platforms to simplify the tax collection process.

The article provides definitions and discusses the main concepts, key issues and current trends related to international taxation in the era of digitalization. An analysis of initiatives aimed at harmonizing tax rules is conducted and recommendations are proposed to improve tax efficiency, in particular, the introduction of monitoring and data analysis using AI and blockchain technology.

**Key words:** digitalization of taxation, digitalization of the economy, international taxation, tax law, international tax law.

**For citation:** Markova, A.-M. M. (2024) Kod naloga: kak tsifrovizatsiya menyayet i budet menyat' mezhdunarodnyye nalogovyye obyazatel'stva [The Code of Tax: how Digitalization is Changing and Will Change International Tax Obligations]. *Leningradskij yuridicheskiy zhurnal – Leningrad Legal Journal*. No. 4 (78). Pp. 113–133. (In Russian). DOI: 10.35231/18136230\_2024\_4\_113. EDN: OUOAFI

## **Введение**

Мир все больше стремится перейти в виртуальную плоскость. Виртуальная валюта, виртуальное искусство, виртуальные отношения заполняют реальность с ранее преобладающим материальным элементом. Но если картинки из пикселей или общение с вымышленным персонажем и можно расценивать как невинную забаву, то цифровизация экономики и налогообложения – отнюдь не шутки, а опасный и в то же время эффективный инструмент.

Как осуществляется и будет происходить налогообложение в мире [9, с. 41], где все переходит в режим онлайн? На основе методов анализа, синтеза и формально-юридического метода постараемся дать наиболее исчерпывающий ответ на данный вопрос в настоящей статье, целью которой является анализ новых вызовов в сфере цифрового налогообложения, в частности борьбы с размыванием налоговой базы с использованием новых технологий, роли электронных платформ в упрощении налоговых процессов, лучших практик, связанных с налогообложением в цифровую эпоху, а предметом выступает правовое регулирование правоотношений, возникающих при пересечении налогообложения и цифровых возможностей.

### **Категориально-понятийный аппарат актуальных налоговых отношений**

Перед рассмотрением поставленных вопросов представляется необходимым прояснить понятийную суть рассматриваемых в статье терминов, таких как «международные налоговые отношения», «международное налогообложение» и «цифровизация в экономической и налоговой сфере».

Об актуальности заявленной тематики дополнительно свидетельствует и тот факт, что ни в отечественной, ни в зарубежной науке не сложилось единого представления о понятии международного налогового права,

не говоря уже о международных налоговых отношениях и международном налогообложении.

Однако в доктрине имеется научная дискуссия по вопросу определения налоговых отношений на международном уровне [8, с. 104]. Так, А. В. Толкушкин определяет международные налоговые отношения как отношения между странами по поводу взаимного регулирования пределов налоговой юрисдикции (сферы применения налогового законодательства) и других вопросов налогообложения<sup>1</sup>. Е. С. Меркулов в свою очередь рассматривает международное налоговое право как комплексный институт международного публичного права, представляющий собой совокупность принципов и норм, содержащихся в межгосударственных договорах (соглашениях) и направленных на решение основных проблем международного налогообложения [10, с. 102]. С. Г. Пепеляев расставляет иные акценты, разделяя международные налоговые отношения на две группы: взимание государством налога с иностранного субъекта и взимание налогов с субъекта национального права, находящегося за границей или объекта, который находится за границей и является собственностью субъекта национального права<sup>2</sup>. Схожее определение содержится в труде М. Кобецкого, который отмечает, что международное налогообложение в самом общем виде можно определить как налогообложение трансграничных сделок, оно имеет две основные сферы применения – налогообложение резидентов определенного государства, осуществляющих трансграничные сделки, или же налогообложения нерезидентов, осуществляющих трансграничные операции с участием этого государства (т. е. налогообложение

---

<sup>1</sup> Толкушкин А. В. Энциклопедия российского и международного налогообложения. М.: Юристъ, 2003. С. 341.

<sup>2</sup> Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2016. С. 441.

нерезидентов, получающих доход, который имеет источник внутри страны или налогообложение у источника) [15, с. 12]. Некоторые правоведы придерживаются прямо противоположной точки зрения о том, что международного налогового права вообще не существует. Например, Р. А. Шепенко пишет о международном налоговом праве следующее: «кто надеется увидеть международное налоговое право, надеется на то, чего никогда не было, нет и, вероятно, никогда не будет. Можно приводить многочисленные доводы в “защиту” международного налогового права, сопроводив это даже интересными и глубокими выводами, но от этого оно не станет существовать. Для этого нужно нечто иное, но его нет»<sup>1</sup>.

С учетом рассмотренных определений в целях лучшего понимания тематики настоящей статьи следует провести четкое разграничение между понятиями «международное налоговое право» и «национальное налоговое право». Обратимся к определению профессора Г. П. Толстопятенко, который толкует национальное налоговое право как «совокупность принятых в государстве норм налоговых законов и подзаконных актов, а также общих принципов права, применяемых к налоговым отношениям; принципов налогового права, закрепляемых в конституции; прецедентов и решений высших судебных органов по вопросам налогового права»<sup>2</sup>. Иными словами, национальное налоговое право касается отношений, возникающих в рамках конкретной правовой системы и не содержащих иностранный элемент.

Учитывая представленные подходы и то, что международное налоговое право, складывающиеся в его рамках правоотношения и само международное налогообложение соотносятся как общее и частное, последнее можно опре-

---

<sup>1</sup> Шепенко Р. А. Международные налоговые правила в систематическом изложении: учеб пособие. М.: Проспект, 2020. С. 170.

<sup>2</sup> Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): дис. ... д-ра. юрид. наук. М., 2001. С. 29.

делить как структурированную систему методов и способов установления и взимания налогов на наднациональном уровне, которая регулируется нормами национального права и международными (региональными) соглашениями, и правоотношения, возникающие по поводу взимания налогов с субъекта или объекта иностранного права.

Цифровизация же применительно к экономической и налоговой тематике – это новый уровень автоматизации и информатизации в экономике и государственной сфере. Она включает в себя переход на цифровые технологии, который не ограничивается лишь использованием информационно-коммуникационных технологий для решения задач в производстве и управлении. Важным аспектом цифровизации является сбор и анализ больших данных, что позволяет прогнозировать будущие события, оптимизировать расходы и процессы, привлекать новых партнеров и клиентов.

Беря за основу такое понимание цифровизации, исследователи определяют цифровую экономику как «систему экономических отношений, в которой данные в цифровой форме являются ключевым фактором производства во всех ее сферах» [3, с. 5–18]. Сотрудники Всемирного банка не ограничиваются исключительно экономическими отношениями и более масштабно определяют цифровую экономику, представляя ее в качестве системы экономических, социальных и культурных отношений, основанных на использовании цифровых информационно-коммуникационных технологий<sup>1</sup>.

### **Современные проблемы и вызовы в сфере налогообложения в цифровую эпоху**

Проанализировав основные понятия в рассматриваемой сфере в контексте современных процессов, стано-

---

<sup>1</sup> Russia digital economy report. Competing in the Digital Age: Policy Implications for the Russian Federation. September 2018. Официальный сайт World Bank. Available at: <https://www.worldbank.org/en/country/russia/publication/competing-in-digital-age> (accessed 15 September 2024).

вится понятным, что по сути мы имеем дело с переходом налогообложения в виртуальную плоскость посредством цифровых технологий, что порождает ряд проблем, в частности таких, как:

1) Уклонение от уплаты налогов с использованием результатов цифрового развития. Теневой сектор экономики, через который проходит основная масса уклонений, получил новый виток совершенствования благодаря цифровым новациям и стал особенно бурно процветать. По данным Международного Валютного фонда за 2021 г., 60% мирового населения прямо и косвенно задействовано в «неформальной» части экономики<sup>1</sup>. Цифровизация же лишь усугубляет эту проблему и позволяет компаниям легко перемещать прибыль между юрисдикциями, что впоследствии усложняет контроль над налогообложением и, как правило, приводит к уклонению от уплаты налогов. Более того, благодаря цифровым платформам компании могут осуществлять свою деятельность в нескольких странах без фактического присутствия.

2) Происходит своеобразный «разрыв» в законодательном регулировании налогообложения и трансграничных сделок, и цифровых услуг, что создает сложные налоговые сценарии и неопределенность для бизнеса. Согласно концепции физического присутствия, налогообложение традиционно фокусируется в месте наибольшей концентрации предпринимательской деятельности [11, с. 23]. В цифровую эпоху такой подход перестает быть эффективным – цифровые бизнес-модели [12, с. 50] исключают потребность максимального физического присутствия в конкретной юрисдикции, попутно открывая возможности для размывания налоговой базы [2, с. 84]. В связи с этим сейчас идут активные дискуссии по поводу внедрения но-

---

<sup>1</sup> Five Things to Know about the Informal Economy. Официальный сайт International Monetary Fund. Available at: <https://www.imf.org/en/News/Articles/2021/07/28/na-072821-five-things-to-know-about-the-informal-economy> (accessed 22 September 2024).

вых взглядов на налогообложение [5, с. 17] и дополнение традиционного ряда налогов новым «персонажем» – налогом на цифровые услуги или цифровым налогом.

3) Из п. 2 следует дополнительная проблема: компании испытывают трудности с соблюдением местных налоговых норм в разных юрисдикциях, особенно если последние постоянно меняются.

4) Внедрение цифрового администрирования, цифрового правительства [14, с. 176] предполагает значительные инвестиции со стороны государств. Отсюда парадоксальная ситуация: стараясь не отставать от глобальных трендов, менее развитые государства направляют средства в цифровую отрасль, тем самым приостанавливая развитие иных стратегически важных социальных сфер, еще больше усугубляя имеющиеся проблемы. В связи с этим развивающиеся страны как никогда остро нуждаются в международной поддержке. Последняя выражается в различных проектах, таких как Дохинская программа действий – набор обновленных и повышенных обязательств наименее развитых стран и их партнеров по процессу развития, включая частный сектор, гражданское общество и власти на всех уровнях<sup>1</sup>. Данный документ предусматривает содействие со стороны развитых стран развивающимся в сфере цифровой трансформации, внедрения новейших технологий и государственного администрирования.

5) Сбор данных в целях налогового администрирования, который сам по себе не является продуктом современной цифровизации, а результатом длительных разработок, является рискованным полем, в котором все чаще возникают утечки данных и новые сложности по поводу защиты конфиденциальности. По состоянию на февраль 2024 г. в мире от общего числа утечек данных 13,9% при-

---

<sup>1</sup> Дохинская программа действий на десятилетие 2022–2031 гг. Официальный сайт ООН. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.un.org/ldc5/ru/doha-programme-of-action> (дата обращения: 24.09.2024).



шлось на госсектор<sup>1</sup>. Это более чем внушительное число, учитывая уровень должной защищенности информации, касающейся государственной политики и безопасности.

б) И ряд других проблем [6, с. 146].

### **Правовые основы и способы противодействия цифровым угрозам в сфере налогообложения**

Рассмотрев основные проблемы и тенденции цифровизации в сфере налогообложения, перейдем к анализу мероприятий международного сообщества по предотвращению размывания цифровых границ, ведущего к нарушению налогообложения. Актуальные решения предлагают многие международные организации, в числе которых следует выделить деятельность Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association – IFA), Международной конференции по робототехнике и интеллектуальным технологиям (International Conference on Robotics and Intelligent Technology – ICRIT), Независимой комиссии по реформе международного корпоративного налогообложения (The Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation – ICRICT), которые подготавливают различные предложения, связанные с цифровой и налоговой тематикой.

Среди названных организаций, с учетом целей настоящей статьи, прежде всего проанализируем один из крупных проектов ОЭСР, а именно – план BEPS (Action plan on base erosion and profit shifting – далее BEPS), являющийся по своей природе актом «мягкого права». Об этом плане, пожалуй, в научной литературе сказано немало, однако считаем нужным слегка освежить его в памяти и собственной, и читательской.

---

<sup>1</sup> Статистика утечки гостайны и конфиденциальных данных. Официальный сайт ООО «КАСЛ» [Электронный ресурс]. URL: <https://licenziya-fsb.com/statistika-utechki-gostajny-i-konfidentsialnyh-dannyh> (дата обращения: 24.09.2024).

Одиннадцать лет назад ОЭСР разработала план BEPS, презентованный 19 июля 2013 г. в Санкт-Петербурге, представляющий собой план борьбы с незаконными налоговыми практиками – размыванием налоговой базы, уклонением от уплаты налогов и прочими. План вступил в силу в 2015 г., решение о его разработке было принято еще в 2012 г. на саммите большой двадятки (G20). Несмотря на то что данный проект не является ни международным договором, ни нормативно-правовым актом и носит рекомендательный характер, на данный момент он является наиболее влиятельным для внутреннего налогового законодательства различных стран и региональных объединений (ЕАЭС, ЕС) документом.

BEPS состоит из 15 действий (мероприятий), которые содержат меры по борьбе с налоговыми правонарушениями. Изначально план был разработан в связи с развитием деятельности транснациональных корпораций и перемещения ими прибыли в низконалоговые юрисдикции, которое преследовало цель необоснованного получения налоговых выгод или полного уклонения от уплаты налогов. Все действия, описанные в плане BEPS, взаимосвязаны, но в рамках настоящей статьи нас больше всего интересует действие 1 – урегулирование налоговых проблем цифровой экономики (Address the tax challenges of the digital economy). Данное действие включает в себя определение основных трудностей, которые цифровая экономика создает для применения существующих международных налоговых правил, разработки подробных вариантов решения этих трудностей, анализ бизнес-моделей в цифровом секторе, установление международной согласованности налогообложения доходов корпораций<sup>1</sup>. Например, в качестве решения проблемы

---

<sup>1</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Official site of the Online library of the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). Available at: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en) (accessed 24 September 2024).

возникновения двойного налогообложения и размывания налоговой базы, необоснованного перехода на низконалоговые юрисдикции предлагается установление международной согласованности налогообложения доходов корпораций, что может с пользой использоваться в рамках российского правового поля.

Неоспоримым фактом востребованности и пользы таких актов международного характера выступает имплементация в правовую систему России рекомендаций из плана BEPS, о чем свидетельствует принятие законодательства о контролируемых иностранных компаниях<sup>1</sup>, присоединение к совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи в области налогообложения<sup>2</sup> и другие факты совершенствования законодательства и функционирования налоговых органов.

Продолжая анализировать BEPS, следует обратиться к принятым к нему дополнениям – Pillar I и Pillar II, представляющим собой положения, конкретизирующие первое действие из плана. В частности, в них предлагаются конкретные меры по сближению законодательств в области налогообложения компаний: принятие глобальной налоговой ставки, доработка правил трансфертного ценообразования и др.

Принятие этих дополнений показывает, что вызовы, спровоцированные цифровизацией экономики, требуют более точечного регулирования – установление глобальной минимальной ставки налогообложения транснациональных корпораций, разработку правил налогообложения без привязки к концепции физического присутствия, ограничение налоговых льгот по отношению к пассив-

---

<sup>1</sup> О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций): федер. закон от 24 ноября 2014 года № 376-ФЗ (последняя редакция) // Российская газета. № 272 (2014).

<sup>2</sup> Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (ETS № 127). Official site of the Council of Europe. Available at: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=treaty-detail&treatynum=127> (accessed 24 September 2024).

ным доходам. Так, сферой регулирования Pillar I стали цифровые услуги, создание более простой и прозрачной системы правил трансфертного ценообразования, передачи права облагать налогом транснациональные корпорации тем государствам, на территории которых находятся их потребители. Положения Pillar II сконцентрированы на формировании глобальной ставки налогообложения международных компаний. Работа по этим направлениям началась в 2019 г. Ввести механизмы Pillar I в действие планировалось в июне 2024 г., однако в связи с отсутствием консенсуса членов ОЭСР ввиду экономических и геополитических причин этого пока не произошло<sup>1</sup>. Аналогичная ситуация происходит с Pillar II, однако частично оба дополнения уже активно действуют, в частности в ЕС.

Вместе с тем, представляется, что данные проекты могут быть взяты на вооружение отечественным законодателем в работе над совершенствованием нормативно-правовой базы на уровне ЕАЭС.

Продолжая тему согласования законодательств в налоговой сфере, стоит отметить пример успешного приведения налоговой политики к единообразному пониманию – опыт ЕАЭС, а именно действующие дополнения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 (далее – «Договор») о порядке взимания НДС с электронных услуг<sup>2</sup>. В дополнениях прослеживается несколько конструктивных преимуществ, ставших результатом вдумчивой правотворческой работы. Во-первых, с введением дополнений было дано понятие услуг в электронной форме – это «услуги, которые оказаны через информационно-телекоммуникационную сеть (сеть

---

<sup>1</sup> Pillar One deadline has passed: new Digital Services Taxes on the horizon? Official site of the Global legal practice Dentons. Available at: <https://www.dentons.com/en/insights/alerts/2024/july/8/pillar-one-deadline-has-passed-new-digital-services-taxes-on-the-horizon> (accessed 24 September 2024).

<sup>2</sup> Протокол о внесении изменений в Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года в части определения порядка взимания косвенных налогов при оказании услуг в электронной форме (подписан в Бишкеке 09.12.2022) // СЗ РФ. № 26. 24 июня 2024 г. Ст. 3563.

электросвязи), в том числе через сеть Интернет, оказание которых невозможно без использования информационных технологий и перечень которых утверждается Советом Комиссии». Во-вторых, четко описан порядок уплаты НДС за оказание электронных услуг, не нуждающийся в дополнительном толковании. Если лицо одного государства – члена ЕАЭС оказывает лицу из другого государства – члена ЕАЭС электронные услуги, то оказывающее услугу лицо должно встать на налоговый учет в государстве, где оказывается услуга, и там же уплатить в бюджет НДС, если такой налоговый учет предусмотрен законодательством этой страны<sup>1</sup>. В данном случае законодатели пошли не по пути принятия сложных конструкций, связанных с налогообложением цифровых услуг, а привязали налогообложение и налоговый учет к месту оказания услуги. В-третьих, более подробные вопросы взимания НДС с электронных услуг описаны в отдельном приложении к Договору, что позволяет налогоплательщику самостоятельно и легко определить объем своих налоговых обязанностей. Подобная координация налогового законодательства может служить образцом положительного зарубежного опыта для других государств.

Примером же внедрения цифрового налогообложения и связанных с ним систем на национальном уровне является автоматизированная информационная система Федеральной налоговой службы России «Налог–3»<sup>2</sup>. Она обеспечивает автоматизацию деятельности ФНС России [1, с. 23] по всем выполняемым функциям, определяемым Положением о Федеральной налоговой службе, в том числе прием, обработку, предоставление данных и анализ

---

<sup>1</sup> Протокол о внесении изменений в Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

<sup>2</sup> Автоматизированная информационная система ФНС России (АИС «Налог-3»). Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс]. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/gos\\_inf/4045827/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/gos_inf/4045827/) (дата обращения: 24.09.2024).

информации, формирование информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных, сведений, необходимых для обеспечения поддержки принятия управленческих решений в сфере полномочий ФНС России и предоставления информации внешним потребителям. «Налог-3» решает такие задачи, как повышение качества контроля над деятельностью налогоплательщика, снижение издержек налогового администрирования, прогнозирование налоговых поступлений и пр. Также под руководством ФНС действуют иные цифровые сервисы [7, с. 208] («Личный кабинет налогоплательщика», «Единый реестр для субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП)», «НДС-офис интернет-компании»), позволяющие взаимодействовать с налоговыми органами, выявлять правонарушения и решать широкий круг задач с наименьшими затратами со стороны как налогоплательщика, так и государства. Такая система экономит время и налогоплательщика, и налоговых органов, при этом минимизируя риск недочётов и ошибок в процессе налогообложения.

### **Заключение**

На основе проведенного анализа международно-правовых актов различного характера, а также с учетом актуального контекста цифровизации, тенденций и проблем, вызванных ею в сфере налогообложения, предлагается несколько рекомендаций по повышению эффективности и безопасности в сфере международного налогообложения на современном этапе.

1. Гармонизация национальных законодательств и международных нормативных правовых актов. Как бы банально это ни звучало, факт остается фактом: без должного уровня согласования и упорядочения норм в эпоху цифровизации налогообложения, достичь эффективного регулирования практически невозможно. Единообраз-

ное применение правил и методов налогообложения позволит прийти к наиболее четкому пониманию норм международного налогового права, а следовательно, и взиманию налогов с минимизацией уклонения от их уплаты. В данном случае гармонизация – не просто красивое и популярное слово, а объективная необходимость.

2. Усиление международного сотрудничества. Государствам следует продолжать и углублять сотрудничество с другими странами для обмена налоговой информацией. Это может включать в себя, например, участие в международных соглашениях, таких как CRS (Common Reporting Standard) и FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

3. Разработка и внедрение современных технологий. Использование технологий, таких как блокчейн и искусственный интеллект применительно к налоговым отношениям может помочь в отслеживании финансовых потоков и выявлении подозрительных транзакций.

4. Обновление налогового законодательства, которое необходимо адаптировать к новым реалиям цифровой экономики. Это включает в себя прежде всего определение правил налогообложения для цифровых услуг и компаний, работающих в онлайн-пространстве, транснациональных корпораций, введение правил определения глобальной налоговой ставки. Как верно отмечает Г.П. Толстопятенко, «возрастание роли глобальных национальных и международных компаний в развитии мировой экономики влечет за собой необходимость регулирования их трансграничной деятельности, реформирования национальных налоговых режимов» [13, с. 25]. Невозможно не согласиться с данным утверждением. Правовая работа над новым пластом деятельности, выходящей за границы одного государства, должна осуществляться не только на национальном, но и на наднациональном уровне посредством международного сотрудничества и координации налоговой политики.

5. Упрощение налоговых процедур для налогоплательщиков может снизить возможности для уклонения от уплаты налогов, например электронное декларирование, упрощенные формы отчетности, упрощение процесса взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов и пр.

6. Обучение и информирование налогоплательщиков. Проведение образовательных кампаний для повышения осведомленности граждан о своих налоговых обязательствах и последствиях уклонения от уплаты налогов само по себе является необходимым инструментом повышения уровня правовой грамотности, а учитывая факт стремительного развития новых технологий, как никогда актуальным становится разъяснение со стороны государственных органов основ функционирования ИИ, цифровых платформ, отвечающих за взимание налогов и подачу налоговой отчетности посредством вебинаров, инструкций, выпуска пособий и т. д.

7. Целесообразным также представляется ужесточение санкций за уклонение от уплаты налогов, выражающееся во введении строгих мер ответственности за уклонение от уплаты налогов, включая более высокие штрафы и уголовные наказания. Недобросовестным плательщикам не уплачивать налоги путем использования различных схем становится все легче и легче, при этом меры ответственности за подобные действия едва ли становятся жестче.

8. Мониторинг и анализ данных, в том числе с использованием ИИ и технологии блокчейн. Различные системы мониторинга и сбора информации на государственном уровне уже существуют (как, например, упомянутая выше система «Налог-3»), однако ценным опытом также будет внедрение систем для сбора и анализа больших данных, которые помогут выявлять аномалии в деятельности конкретных лиц и подозрительные схемы уклонения от налогов.



9. Нельзя также полагаться на исключительно автоматизированный формат обработки и хранения данных. Несмотря на растущий прогресс по формированию баз данных на основе ИИ и новых технологий, хранение и передача больших объемов информации, вписанной исключительно в автоматизированную подкорку, может привести к серьезным сбоям и частым утечкам. Вычеркнуть из жизнедеятельности государственных органов бумажные, полупродниковые и иные типы информационных носителей – не лучшее решение в современных реалиях. В деятельности, характеризующейся высоким уровнем конфиденциальности, обязательно должен присутствовать комбинированный подход к возможности сохранения данных. Безусловно, любая информация на абсолютно любом носителе может быть украдена, продублирована или слита. Однако именно такая, упомянутая выше система представляется оптимальной, в том числе по отношению к налогообложению и связанными с ним данными.

В заключение подчеркнем необходимость сотрудничества и разработки инновационных подходов к налогообложению в целях обеспечения справедливости и эффективности налоговых систем в цифровую эпоху. Примеры Pillar I и Pillar II, BEPS, разработок различных международных организаций и отечественной ФНС – лишь первые, прощупывающие цифровую почву шаги на пути к гармоничной и гармонизированной системе налогообложения как на национальном и региональном, так и на международном уровне [4, с. 33]. Важность рассматриваемой темы стремительно растет, о чем говорят, например, обсуждения на уровне Генассамблеи ООН и сентябрьских заседаний БРИКС в Москве в 2024 г. новых документов по цифровизации и финансовой архитектуре. Безусловно, по сравнению с 2013 г., когда был впервые представлен план BEPS, или с 2020 годом,

когда цифровизация только предстала перед мировым сообществом как новый огромный пласт, нуждающийся в детализированном правовом регулировании, по состоянию на 2024 г. цифровое развитие и цифровая экономика получили большее развитие, однако еще не показали себя в полном объеме собственного потенциала, поэтому говорить о готовых решениях для международного налогообложения на современном этапе пока не представляется возможным. На момент написания данной статьи по одному только искусственному интеллекту без уточнений налогового регулирования в мире пока принят только один закон – Регламент Европейского союза об искусственном интеллекте, и то это лишь крайне сырая, малопроработанная работа законодателя. Подобно любому живому и действующему организму, цифровому налогообложению еще предстоит пережить множество событий и изменений, определенных этапов, прежде чем для него будет разработан комплекс эффективных юридико-цифровых норм, инструментов, методов регулирования, которые позволят с точностью заявить, что код налога – не предложенное креативным умом юного исследователя сочетание, а новая объективная реальность.

#### **Список литературы**

1. Анисина К. Т. Взаимодействие государственных органов власти с другими участниками финансовых правоотношений посредством цифровой экономики // Труды кафедры финансового права российского государственного университета правосудия / под ред. И. А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2020. – С. 22–32. EDN: LDVJYW
2. Безверхий А. С., Кирова Е. А. Проблемы налогообложения в цифровой экономике в рамках Евразийского экономического союза // Вестник Государственного университета управления. – 2019. – № 1. – С. 82–88. DOI: 10.26425/1816-4277-2019-1-82-88. EDN: WJHDED
3. Вайпан В. А. Основы правового регулирования цифровой экономики // Право и экономика. – 2017. – № 11. – С. 5–18.
4. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – М.: Статут, 2017. – 463 с.

5. Ефимушкин В. А., Ледовских Т. В., Щербакова Е. Н. Инфокоммуникационное технологическое пространство цифровой экономики // Т-Comm: Телекоммуникации и транспорт. – 2017. – Том II. – № 5. – С. 15–20.

6. Касирова Ф. Д., Алиев О. М. Мировой опыт и перспектива развития цифрового налога // *Endless Light in Science*. – 2023. – № 3–3. – С. 145–151. DOI: 10.24412/2709-1201-2023-145-151. EDN: UIPIAF

7. Колосов Д. И. Развитие системы добровольного соблюдения налогового законодательства // Труды кафедры финансового права российского государственного университета правосудия / под ред. И. А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2020. – С. 204–212. EDN: HGQLVK

8. Кучеров И. И., Хаванова И. А. Трансформация международного налогового правового регулирования и национальные интересы // Журнал российского права. – 2024. – Т. 28. – № 4. – С. 103–118. DOI: 10.61205/S160565900029735-2. EDN: LUWRPX

9. Махалина О. М., Махалин В. Н. Трансформация цифровой экономики в национальные налоговые системы зарубежных стран // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». – 2020. – № 3. – С. 38–51.

10. Меркулов Е. С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и политика. – 2004. – № 4. – С. 91–102.

11. Полежарова Л. В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации: монография. – М.: Магистр, 2009. – 303 с.

12. Семенов А. И., Губайдуллина А. Д. Цифровая трансформация бизнес-моделей организации // Экономика строительства. – 2021. – № 2 (68). – С. 49–55. EDN: ASOVQR

13. Толстопятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – Т. 15. – № 11 (120). – С. 23–35. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035. EDN: LCBBJV

14. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / под ред. И. А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 320 с.

15. Kobetsky M. International taxation of permanent establishments: principles and policy. – New York: Cambridge University Press, 2011. – 468 p.

## References

1. Anisina, K. T. (2020) Vzaimodejstvie gosudarstvennyh organov vlasti s drugimi uchastnikami finansovyh pravootnoshenij posredstvom cifrovoj ekonomiki [Interaction of State Authorities with Other Participants in Financial Legal Relations through the Digital Economy]. *Trudy kafedry finansovogo prava rossijskogo gosudarstvennogo universiteta pravosudiviya* [Works of the Department of Financial Law of the Russian State University of Justice]. Ed. Cindeliani I. A. Moscow: Prospekt. Pp. 22–32. (In Russian). EDN: LDVJYW

2. Bezverhij, A. S., Kirova, E. A. (2019) Problemy nalogooblozheniya v cifrovoj ekonomike v ramkah Evrazijskogo ekonomicheskogo soyuza [Taxation Issues in the Digital Economy within the Framework of the Eurasian Economic Union]. *Vestnik Gosudarstvennogo universiteta upravleniya – Herald of the State University of Management*. No.1. Pp. 82–88. (In Russian). DOI: 10.26425/1816-4277-2019-1-82-88. EDN: WJHDED

3. Vajpan, V. A. (2017) Osnovy pravovogo regulirovaniya cifrovoj ekonomiki [Foundations of Legal Regulation of the Digital Economy]. *Pravo i ekonomika – Law and Economics*. No. 11. Pp. 5–18. (In Russian).

4. Vinnickij, D. V. (2017) *Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki* [International Tax Law: Issues of Theory and Practice]. Moscow: Statut. (In Russian).
5. Efimushkin, V. A., Ledovskih, T. V., Shcherbakova, E. N. (2017) Infokommunikacionnoe tekhnologicheskoe prostranstvo cifrovoy ekonomiki [Infocommunication Technological Space of the Digital Economy]. *T-Comm: Telekommunikacii i transport – T-Comm: Telecommunications and Transport*. Vol. II. No. 5. Pp. 15–20. (In Russian).
6. Kasirova, F. D., Aliev, O. M. (2023) Mirovoj opyt i perspektiva razvitiya cifrovogo naloga [Global Experience and Prospects for the Development of Digital Tax]. *Endless Light in Science*. No. 3–3. Pp.145–151. (In Russian). DOI: 10.24412/2709-1201-2023-145-151. EDN: UIPIAF
7. Kolosov, D. I. (2020) Razvitie sistemy dobrovol'nogo soblyudeniya nalogovogo zakonodatel'stva [Development of the System of Voluntary Compliance with Tax Legislation]. *Trudy kafedry finansovogo prava rossijskogo gosudarstvennogo universiteta pravosudiya* [Works of the Department of Financial Law of the Russian State University of Justice]. Ed. Cindeliani I. A. Moscow: Prospekt. Pp. 204–212. (In Russian). EDN: HGQLVK
8. Kucherov, I. I., Havanova, I. A. (2024) Transformaciya mezhdunarodnogo nalogovo-pravovogo regulirovaniya i nacional'nye interesy [Transformation of International Tax Law Regulation and National Interests]. *Zhurnal rossijskogo prava – Journal of Russian Law*. Vol. 28. No. 4. Pp.103–118. (In Russian). DOI: 10.61205/S160565900029735-2. EDN: LUWRPX
9. Mahalina, O. M., Mahalin, V. N. (2020) Transformaciya cifrovoy ekonomiki v nacional'nye nalogovye sistemy zarubezhnyh stran [Transformation of the Digital Economy in the National Tax Systems of Foreign Countries]. *Vestnik RGGU. Seriya «Ekonomika. Upravlenie. Pravo» – Bulletin of the Russian State University for the Humanities. Series "Economics. Management. Law"*. No. 3. Pp. 38–51. (In Russian).
10. Merkulov, E. S. (2004) Ponyatie i predmet mezhdunarodnogo nalogovogo prava: spornye voprosy [Concepts and Subject Matter of International Tax Law: Controversial Issues]. *Pravo i politika – Law and Politics*. No. 4. Pp. 91–102. (In Russian).
11. Polezharova, L. V. (2009) *Mezhdunarodnoe dvojnoe nalogooblozhenie: mekhanizm ustraneniya v Rossijskoj Federacii* [International Double Taxation: Mechanism of Elimination in the Russian Federation]. Moscow: Magistr. (In Russian).
12. Semenov, A. I., Gubajdullina, A. D. (2021) Cifrovaya transformaciya biznes-modelej organizacii [Digital Transformation of Organizational Business Models]. *Ekonomika stroitel'stva – Construction Economics*. No. 2 (68). Pp. 49–55. (In Russian). EDN: ASOVQR
13. Tolstopyatenko, G. P. (2020) Integracionnoe nalogovoe pravo i novyj miroporjadok [Integration Tax Law and the New World Order]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava – Current Issues of Russian Law*. No. 15 (11). Pp. 23–35. (In Russian). DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035. EDN: LCBBJV
14. Cindeliani, I. A. (2019) (ed.) *Finansovoe pravo v usloviyah razvitiya cifrovoy ekonomiki* [Financial Law in the Context of the Development of the Digital Economy]. Moscow: Prospekt. (In Russian).

### **Об авторе**

**Маркова Анна-Мария Михайловна**, магистрант, Московский государственный институт международных отношений МИД России, Москва, Российская Федерация, ORCID ID: 0009-0001-2721-9665, e-mail: annemariemour04@gmail.com

### **About the author**

**Anna-Maria M. Markova**, master's student, Moscow State Institute of International Relations of the Ministry of Foreign Affairs of Russia, Moscow, Russian Federation, ORCID ID: 0009-0001-2721-9665, e-mail: annemariemour04@gmail.com

*Поступила в редакцию: 30.10.2024  
Принята к публикации: 13.11.2024  
Опубликована: 24.12.2024*

*Received: 30 October 2024  
Accepted: 13 November 2024  
Published: 24 December 2024*