

Научная статья

УДК 336.227.2.025

JEL: H26, F36, O57, F15

<https://doi.org/10.18184/2079-4665.2023.14.1.58-75>

Анализ антиуклонительных мер в налоговой системе стран постсоветского пространства

Ирина Александровна Журавлева¹¹ Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации; Москва, Россия¹ sia.mir67@mail.ru, <https://orcid.org/0000-0002-6772-4092>

Аннотация

Цель статьи – анализ антиуклонительных мер в рамках международной налоговой политики и национальных налоговых систем стран постсоветского пространства на основе положений плана BEPS и других международных мероприятий.

Методы. Методологической основой исследования выступают принципы аналитического обоснования, системного подхода, процессного подхода. В работе были использованы общенаучные методы – обобщение, измерение, сравнение, индукция, дедукция, статистические наблюдения, системный анализ. Нормативная база статьи включает международные договоры, законы РФ и постсоветских стран.

Результаты работы. В статье проводится комплексный системный анализ нормативно-правовых международных актов и документов в области налогообложения постсоветских стран, имплементируемых в национальную и внешнюю налоговую политику. Исследование выявляет приоритетные направления антиуклонительных мер этих стран в условиях нарастания геополитической напряженности, определяющие их поведение в экономическом евразийском интеграционном сотрудничестве. Концептуальный анализ эффективности и функциональности заключенных соглашений об избежании двойного налогообложения и соответствующих договоров, международных директив и постановлений по международному обмену налоговой информацией и положений плана BEPS, отчетов налоговых и финансовых министерств и ведомств, ответственных за реализацию национальной международной налоговой политики по антиуклонительным мерам, международных договоров, официальных сайтов органов исполнительной власти стран постсоветского пространства, отвечающих за внедрение и реализацию положений плана BEPS, позволил выявить приоритетные направления внешних налоговых политик исследуемых государств, предложить темы для научной дискуссии и определить актуальные положения в международном налоговом поле.

Выводы. Исследование продемонстрировало стремление постсоветских стран к совершенствованию внутренней и внешней налоговой политики, но выявило существующие проблемы, в частности, риски недостаточного сбора налогов, размывания налоговой базы, применения агрессивного налогового планирования, влияния политической ситуации на открытость и дружелюбие международной налоговой политики, низкий управленческий потенциал в налогово-правовой среде, высокие издержки налогового администрирования в целях цифровизации предлагаемых механизмов.

Ключевые слова: план BEPS, ЕАЭС, международное налогообложение, налоги, налоговое администрирование, уклонение от уплаты налогов

Благодарность. Автор выражает благодарность редакции и рецензентам журнала за полезные замечания и советы по оформлению при подготовке статьи к публикации.

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Для цитирования: Журавлева И. А. Анализ антиуклонительных мер в налоговой системе стран постсоветского пространства // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2023. Т. 14. № 1. С. 58–75

EDN: <https://elibrary.ru/yvbfyz>. <https://doi.org/10.18184/2079-4665.2023.14.1.58-75>

© Журавлева И. А., 2023



Контент доступен под лицензией Creative Commons Attribution 4.0 License.
The content is available under Creative Commons Attribution 4.0 License.

Analysis of anti-avoidance measures in the tax system of the post-Soviet countries

Irina A. Zhuravleva¹

¹ Financial University under the Government of the Russian Federation; Moscow, Russia

¹ sia.mir67@mail.ru, <https://orcid.org/0000-0002-6772-4092>

Abstract

Purpose: of the article is to analyze anti-avoidance measures within the international tax policy and national tax systems of the countries of the post-Soviet space based on the provisions of the BEPS plan and other international events.

Methods: the methodological basis of the study is the principles of analytical justification, a systematic approach, and a process approach. General scientific methods were used in the study – generalization, measurement, comparison, induction, deduction, statistical observations, system analysis. The regulatory framework of the article includes international treaties, laws of the Russian Federation and the post-Soviet countries.

Results: the article provides a comprehensive system analysis of legal international acts and documents in the field of taxation of the post-Soviet countries, implemented in the national and foreign tax policy. The study reveals the priority directions of anti-retrogression measures of these countries in the context of growing geopolitical tensions, which determine their behavior in the economic Eurasian integration cooperation. Conceptual analysis of the effectiveness and functionality of the concluded agreements on the avoidance of double taxation and relevant treaties, international directives and regulations on the international exchange of tax information and the provisions of the BEPS plan, reports of tax and finance ministries and departments responsible for the implementation of national international tax policy on anti-avoidance measures, international treaties, the official websites of executive authorities of the post-Soviet countries, responsible for the implementation and implementation of the provisions of the BEPS plan, made it possible to identify the priority areas of the external tax policies of the studied countries, to propose topics for scientific discussion and to identify current provisions in the international tax field.

Conclusions and Relevance: the study demonstrated the desire of the post-Soviet countries to improve domestic and foreign tax policies, but revealed existing problems, in particular, the risks of insufficient tax collection, erosion of the tax base, the use of aggressive tax planning, the impact of the political situation for the openness and friendliness of international tax policy, low managerial potential in tax and legal environment, high costs of tax administration in order to digitalize the proposed mechanisms.

Keywords: BEPS plan, EAEU, international taxation, taxes, tax administration, tax avoidance

Acknowledgments. The author expresses gratitude to the editors and reviewers of the journal for useful comments and advice on formatting when preparing the article for publication.

Conflict of Interes. The author declares that there is no Conflict of Interest.

For citation: Zhuravleva I. A. Analysis of anti-avoidance measures in the tax system of the post-Soviet countries. *MIR (Modernizatsiia. Innovatsii. Razvitie) = MIR (Modernization. Innovation. Research)*. 2023; 14(1):58–75. (In Russ.)

EDN: <https://elibrary.ru/yvbfyz>. <https://doi.org/10.18184/2079-4665.2023.14.1.58-75>

© Zhuravleva I. A., 2023

Введение

Рассмотрение реализации плана BEPS (от англ. Base Erosion and Profit Shifting – размытие налоговой базы и вывод прибыли из-под налогообложения)¹ в рамках стран-членов ЕАЭС, СНГ и Балтии является актуальной проблемой. Очевидно, что на современном этапе развития национальных налоговых систем (НС) анализируемые страны применяют практику ОЭСР с целью совершенствования; они имплементируют действия плана BEPS в свое национальное налого-

вое законодательство в разной степени адаптивности; внедряют цифровые технологии с целью создания новых информационных пространств. Основной проблемой для стран постсоветского пространства (СПП) являются значительные финансовые расходы для введения и администрирования новых положений в национальные нормы налогового и финансового права, информационные агрегаты. Не все страны готовы и могут финансово и экономически позволить себе имплементировать положения BEPS (все или частично) на базе цифровых платформ мира.

¹ План действий по борьбе с размытием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (BEPS), одобренный G20 под председательством России в 2013 г. в Санкт-Петербурге // ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/inttax/opptevasion/deooffshore/#title5 (дата обращения: 04.02.2023)

Эти проблемы являются общими для всех государств и для межгосударственных отношений, и в какой-то мере угрожают стратегическим, политическим и финансово-экономическим интересам стран, поэтому актуально будет выдвинуть гипотезу общегосударственного подхода и сотрудничества в данном современном направлении на основе системноэкономического анализа и создания единой цифровой основы и адаптивных бюджетных информационных и телекоммуникационных технологий.

Актуальность дальнейших интеграционных налоговых процессов в рамках ЕАЭС является приоритетным направлением укрепления международных экономических союзов и выступает основой для создания новых налоговых межстрановых платформ. С учетом обозначенного, а также в целях усиления финансово-экономического и бюджетно-налогового взаимодействия национальных экономик СПП и укрепления интеграционного потенциала, целесообразно определить приоритетные направления внешних налоговых политик рассматриваемых стран, направленных на решение проблем агрессивного налогового планирования (АНП), размывания налоговых баз, эффективное внедрение антиуклонительных мер (АМ).

Положение BEPS включается, если в целях налогообложения ТНК применяют возникающие несоответствия и пробелы между НС разных юрисдикций. Отметим, что само по себе BEPS негативно влияет на способность и эффективность НС мира формировать равные условия для всех компаний, а также на бюджетную наполняемость в стране, так как не носит системноэкономического характера, и в его построении отсутствуют фундаментальные философские принципы и приоритеты.

В рамках представленного исследования решается ряд взаимосвязанных задач – осуществляется многосторонний анализ международных нормативно-правовых актов и документов в области налогообложения стран постсоветского пространства; проводится концептуальный анализ эффективности и функциональности мероприятий в рамках внедрения и реализации положений плана BEPS; выявляются приоритетные направления АМ и внешних налоговых политик рассматриваемых стран в современных условиях.

Обзор литературы и исследований

Вопросы экономического взаимодействия между странами Евразийского континента возникали как в период существования СССР, так и после его распада, когда бывшие республики формулировали новое налоговое законодательство и выбирали пути дальнейшего развития, а затем в новое время, с появлением новых центров силы, которые

формируют вокруг себя заинтересованные государства и влияют на экономическую ситуацию в локальном и глобальном масштабах. Так, К. Черевач-Филипович и А. Конопелько (Польша) приходят к выводу, что Евразийский экономический союз (ЕАЭС) экономически и логистически привлекателен для Европы и других стран, несмотря на ряд политических противоречий [1].

К.А. Пономарева рассматривает направления гармонизации в сфере прямого налогообложения в ЕАЭС и действия государств-членов союза по внедрению в национальное налоговое законодательство Плана действий по размыванию базы и выводу прибыли (ППНП – BEPS) [2]. Исследователь приходит к выводу, что Евросоюз устроен более гармонично, даже в ущерб суверенным правам, а боязнь потери налогового суверенитета мешает странам ЕАЭС более тесно интегрироваться в налоговое поле. Страны Центральной Азии, вместе с рядом стран бывшего СССР, изучались в развитии «Нового Шелкового пути» Ма Цайчэнем и Шань Мяо (Китай) [3]. Они выделили 3 основных налоговых риска в развитии Экономического пояса Шелкового пути: различия в налоговой системе, неполноту системы налоговых договоров и риски, связанные с BEPS, но не анализировали применение правил BEPS в странах ЕАЭС.

Большинство исследований посвящено отдельным аспектам политики международного налогообложения. Довольно много внимания вопросам борьбы с уклонением от уплаты налогов уделяют Л.П. Грундел с соавторами [4, 5], Л.К. Полежарова и С.Б. Разу [6], А.В. Вальтер [7], С. Богачев с соавторами [8], А.Г. Ванькаева [9], Н.С. Милоголов и др.

П.И. Яковлев рассматривает особенности международного и российского налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство (ПП) [10]. В свою очередь, О.А. Зыкова исследует автоматический обмен налоговой информацией как способ международного налогового контроля [11]. И.М. Степнов и Ю.А. Ковальчук анализируют цифровые вызовы и налоговую справедливость в контексте цифровизации общественных отношений [12].

Таким образом, существующие проекты экономической синергии между Европой и Азией представляют интерес для исследователей с точки зрения проблем, преимуществ и ряда незавершенных позиций в области международного налогообложения. Повышенное внимание к проблемам налоговой интеграции позволяет ускорить решение проблем и прийти к гармонизации экономических отношений и сотрудничества в единой сфере налогового администрирования. В этом плане интерес представляют работы зарубежных и отечественных ученых в области применения положений

плана BEPS в странах-членах ЕАЭС, СНГ, стран Балтии и проблем международного налогового администрирования [13–18].

Материалы и методы

Теоретическую основу исследования составляют работы зарубежных и отечественных ученых – научные монографии и публикации по исследуемой проблеме [13–18]. Информационной основой статьи послужили труды исследователей из различных стран, в том числе из государств-членов ЕАЭС, материалы ЕЭК, ФНС России, МВФ, и различные информационные источники, в том числе международные. Эмпирическая база исследования включает материалы, размещенные на официальных сайтах ЕАЭС, ЕС и ОЭСР, отечественных и зарубежных финансовых организаций, на официальных сайтах Правительств союзных стран, а также аналитические работы различных авторов по теме исследования [19–27]. Следует отметить труды исследовательских организаций и центров, в числе которых выделяются работы издательского Бюро Европейского Союза, Центра сводок налогов по всему миру, Финансового университета при Правительстве РФ, национальных исследовательских организаций стран-членов ЕАЭС, библиотеку Организации экономического сотрудничества и развития. Правовой основой исследования послужили законодательные и нормативные документы Правительства, министерств и ведомств России, стран-членов ЕАЭС, СНГ и ЕС.

Применяемые в статье общенаучные и экономические методы исследования (включая системный подход, анализ и синтез, статистический анализ, обобщение, сравнение, систематизацию, контент-анализ) позволили достичь поставленной цели. В целом, методы представленного исследования ориентированы на использование системного, эволюционного и институционального подходов и опираются на анализ проблем и направлений, задач и мероприятий по действенному применению АМ в современном межстрановом налоговом пространстве.

Результаты исследования

Анализ применения антиуклонительных мер и налоговых правил

Для проведения анализа АМ в части применения плана BEPS в странах-членах ЕАЭС и постсоветских странах Балтии и СНГ, кратко проанализируем функциональные элементы их НС. В этих странах сформирована единая система администрирования налогов, происходит гармонизация в части косвенного налогообложения, налоговых ставок, и большая часть поступлений в бюджеты стран осу-

ществляется за счет косвенных налогов (налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизного налогообложения) и налогов на доходы (налог на прибыль корпораций и подоходного налогообложения). В целом, если сравнивать элементы косвенных налогов – налоговую базу, объекты налогообложения, способ администрирования – то можно отметить их идентичность в этих странах. Разница НС заключается в налоговых ставках, в перечне подакцизных товаров, а также в размере и количестве предоставляемых налоговых льгот и преференций.

Рассмотрим налоговые системы стран Балтии.

НС Латвии, Эстонии и Литвы схожи, они включают следующие виды налогов: подоходный налог с населения, налог на природные ресурсы, налог на азартные игры, НДС, акцизный налог, подоходный налог с предприятий, налог на недвижимое имущество и т.д.

Большая часть поступлений в бюджет Латвии, например, приходится на налоги на товары и услуги (НДС, акцизы). Нормативно-правовая база Латвии включает Закон о корпоративном подоходном налоге, Закон об индивидуальном подоходном налоге, Закон о налоге на солидарность, Закон о налоге на азартные игры и другие налоги и сборы.

В странах Балтии вообще большая часть поступлений приходится на налоги на товары и услуги – превалирует косвенное налогообложение, поступлений от прямого налогообложения незначительно меньше. Отсутствие Налогового Кодекса в этих странах также подчеркивает национальную особенность НС и обобщает проблемы функционирования в части АМ, что сближает эти страны с налоговой системой стран ЕС. На сегодняшний день происходит ряд изменений, в том числе в сфере международного налогообложения, который направлен на проведение АМ с целью повышения бюджетных обязательств.

Далее углубимся в анализ проведения рассматриваемыми странами АМ. На рис. 1 отражены, согласно данным ЕС, выпадающие доходы бюджетов Эстонии, Латвии и Литвы вследствие международного уклонения от уплаты налогов. Так, в 2021 г. вследствие уклонения от уплаты налогов Эстония потеряла 0,182 млрд евро, Латвия – 0,119 млрд евро, Литва – 0,163 млрд евро.

Для борьбы с уклонением от уплаты налогов государства Балтии разрабатывают в своих налоговых законодательствах и нормативно-правовых документах меры по их предотвращению: внедряют общие АМ (GAAR – от англ. General Anti-Avoidance Rules, общие правила борьбы с уклонением от налогов). Например, в ст. 6 Директивы Совета (ЕС) 2016/1164 от 12.07.2016², которая уста-

² Official Journal of the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN> (дата обращения 04.02.2023)



Разработано автором по материалам: доклад Еврокомиссии «Estimating International Tax Evasion by Individuals». URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/10854d45-f549-11e9-8c1f-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-120453070>; доклад Исследовательской организации Tax Justice Network «State of Tax Justice 2022». URL: <https://taxjustice.net/reports/state-of-tax-justice-2022/> (дата обращения 04.02.2023)

Рис. 1. Недополученные суммы налогов вследствие международного уклонения от уплаты налогов, млрд евро

Developed by the author based on: The report of the European Commission "Estimating International Tax Evasion by Individuals". URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/10854d45-f549-11e9-8c1f-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-120453070>; The report of the Research Organization Tax Justice Network "State of Tax Justice 2022". URL: <https://taxjustice.net/reports/state-of-tax-justice-2022/> (accessed: 04.02.2023)

Fig. 1. Lost taxes due to international tax evasion, billion euros

навликает правила против практики уклонения от уплаты налогов, есть концепция GAAR, и она состоит из общего правила, которое базируется на общих принципах противодействия уклонению от уплаты налогов. Кроме GAAR, существуют специальные антиуклонительные правила (SAAR – от англ. Special Anti-Avoidance Rules, применяемые к специфическим ситуациям). Это совокупность мер, которые направлены на конкретные механизмы уклонения от уплаты налогов, имеющие ограниченную область использования.

Проведенный анализ правовых норм СПП позволил сгруппировать в табл. 1 общие и специальные антиуклонительные правила в рассматриваемых странах.

В Республике Армения существует SAAR – правило трансфертного ценообразования (ТЦО), которое вступило в силу с 2020 г. требующее совершенствования и актуализации. В Армении существуют и другие антиуклонительные правила: операции с офшорными компаниями. Так, основная ставка корпоративного налога в размере 20% применяется к предоплате за основные средства или товары офшорным организациям, в случае если эти основные средства или товары не будут доставлены в течение 1 года с даты предоплаты.

В Беларуси в налоговом законодательстве существует GAAR и SAAR (правила ТЦО, ограничения по вычету процентов). GAAR предусмотрен в ст. 33 Налогового Кодекса Республики Беларусь, где отмечается, что налоговые органы имеют право в

процессе налоговой проверки скорректировать налоговую базу и сумму налога, подлежащую уплате. Беларусь не является членом ОЭСР, поэтому Руководство ОЭСР по ТЦО не имеет какой-либо рекомендательной или регулирующей силы в данной стране. Одним из главных изменений в НК Республики Беларусь стала отмена безопасной гавани в 20% (то есть налогоплательщик мог использовать цены, которые колебались не больше, чем на 20% от рыночных цен).

В РФ существует GAAR, которая известна как доктрина «необоснованной налоговой выгоды». Данная доктрина включает в себя 4 элемента: должная осмотрительность, приоритет содержания над формой, реальность совершенной операции, наличие деловой цели. Концепция необоснованной налоговой выгоды широко применяется в трансграничных операциях, в том числе при применении налоговых льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения (СИДН). Например, она часто используется налоговыми органами в судебных спорах в области определения бенефициарного владельца. В августе 2017 г. концепция необоснованной налоговой выгоды была заменена комплексом новых GAAR, которые закреплены в ст. 54.1 НК РФ.

В Кыргызстане существует только правило ТЦО. Налоговый кодекс Кыргызской Республики предусматривает ограниченные положения о ТЦО, которые в целом соответствуют Руководству ОЭСР по ТЦО. Операции с взаимозависимыми лицами

Таблица 1

Имплементация антиуклонительных мер в национальное законодательство стран постсоветского пространства

Table 1

Implementation of anti-evasion measures in the national legislation of the countries of the post-Soviet space

Страна	GAAR	SAAR			
		ТЦО	КИК *	Ограничения по вычету процентов	ПП
Азербайджан	-	+	+	-	+
Армения	-	+	-	-	+
Беларусь	+	+	-	+	+
Грузия	-	+	-	-	+
Казахстан	-	+	+	+	+
Киргизия	-	+	-	-	+
Латвия	-	+	+	+	+
Литва	+	+	+	+	+
Молдова	-	-	-	-	+
РФ	-	+	+	+	+
Таджикистан	-	+	+	-	+
Туркменистан	+	+	-	-	+
Узбекистан	+	+	-	+	+
Эстония	+	+	+	+	+

* Прим. Автора: КИК – контролируемые иностранные компании. См.: Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица // Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/cfcomp/conforcom/> (дата обращения: 26.01.2023)

Разработано автором по материалам: Сводки налогов по всему миру. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwidetaxsummaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18-central-asia-and-east-europe.pdf> (дата обращения 04.02.2023)

Developed by the author based on: Tax Summaries around the world. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwidetaxsummaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18-central-asia-and-east-europe.pdf> (accessed: 04.02.2023)

должны осуществляться по правилу вытянутой руки. Налоговые органы могут проверять цены, используемые налогоплательщиками.

Начальник управления по крупнейшим налогоплательщикам Налогового комитета Республики Казахстан отметил, что после имплементации правил ТЦО бюджет получил дополнительные 3,2 млрд долларов.

Разработанное ОЭСР положение BEPS для решения глобальных проблем размывания налоговой базы, вывода прибыли в низконалоговые юрисдикции, АНП с тенденцией роста, применяется. Поэтому для решения обозначенных проблем по АМ нужен был общий системный единый подход к предотвращению различных вариантов применения 15-ти действий плана BEPS.

Для повышения эффективности предложенных положений ОЭСР создало Инклюзивную структуру плана BEPS с целью обеспечения того, чтобы заинтересованные страны и юрисдикции, в том числе развивающиеся, могли на равных участвовать в

разработке стандартов по вопросам, связанным с BEPS. В инклюзивную структуру плана BEPS входят Армения, Беларусь, Грузия, Казахстан, Латвия, Литва, РФ, Украина, Эстония. Все члены инклюзивной структуры плана BEPS обязуются выполнять 4 минимальных стандарта плана BEPS, а именно:

- вредоносная налоговая практика (Действие 5);
- предотвращение злоупотреблений по СИДН (Действие 6);
- CbCR (Действие 13);
- MAP (Действие 14).

Реализация плана BEPS осуществляется через имплементацию положений в национальное законодательство. Действие 5 плана BEPS также включает в себя рамки прозрачности, которые предполагают спонтанный обмен информацией по налоговым рулингам³. Спонтанный или инициативный обмен информацией на цифровой основе представляет собой передачу данных, информации и документов между налоговыми органами стран без предварительного запроса, по собственному жела-

³Прим. Автора: Налоговый рулинг – предварительное налоговое разъяснение (от англ. Tax rulling), согласование с налоговым органом налоговых последствий сделки до ее заключения.

Таблица 2

Действие 5 BEPS: Обмен информацией по налоговым рулингам ЕАЭС и ЕС

Table 2

BEPS Action 5: Information Exchange on EAEU and EU Tax Rules

Страна	Вид рулинга				
	Преференциальные режимы	Односторонние АРА или другие трансграничные односторонние рулинги по ТЦО	Односторонние корректировки в сторону понижения	ПП	Рулинг о каналах связанных сторон
Армения	+	-	-	+	-
Грузия	+	+	+	+	+
Казахстан	-	+	-	-	-
Латвия	+	+	-	+	-
Литва	+	+	+	+	+
РФ	+	+	+	+	+
Эстония	+	-	-	+	+

Разработано автором по материалам: ОЭСР. Обзор Действия 5. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/> (дата обращения: 04.02.2023)

Developed by the author based on: OECD. Overview of the Action 5. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/> (accessed: 04.02.2023)

нию. Соответственно, из табл. 2 видно, что только в Грузии, Литве и РФ рамки прозрачности охватывают все виды рулингов.

Действие 6 BEPS подразумевает борьбу с попыткой физического или юридического лица получить доступ к налоговым льготам по СИДН между двумя государствами, не являясь при этом резидентом ни одной из этих стран. Ратификация MLI – это важный элемент для эффективной реализации Действия 6 плана BEPS. Имплементация положений плана BEPS также осуществляется через преамбулу, тест основной цели (PPT) и статью по

ограничению льгот (LOB). PPT – это антиуклонительная мера, сущность которой заключается в ограничении предоставления льгот по СИДН, если одной из главных целей сделки является получение налоговой льготы. LOB – это мера, которая ограничивает получение льгот по СИДН. Устанавливая ряд требований и условий, статьи LOB в значительной степени увеличивают порог получения права на льготы по СИДН. Анализируя информацию, приведенную в табл. 3, мы видим, что Армения не ратифицировала MLI, а это значит, что она не достигла значительного прогресса в имплементации Действия 6 BEPS в отличие от других стран.

Таблица 3

Имплементация Действия 6 плана BEPS странами ЕАЭС и ЕС

Table 3

Implementation of Action 6 of the BEPS plan by the EAEU and the EU countries

Страна	MLI	PPT	LOB	Преамбула
Армения	-	+	+	+
Грузия	+	+	-	+
Казахстан	+	+	+	+
Латвия	+	+	-	+
Литва	+	+	-	+

Разработано автором по материалам: ОЭСР. Обзор Действия 6. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> (дата обращения: 04.02.2023)

Developed by the author based on: OECD. Overview of the Action 6. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> (accessed: 04.02.2023)

СbCR – это один из видов обмена информацией (Действие 13 плана BEPS), целью которого явля-

ется предоставление налоговым органам общего обзора деятельности и налоговых рисков ТНК.

СbCR используется в ТНК с годовой консолидированной выручкой более 750 млн евро. Согласно опубликованному ОЭСР плану BEPS, ТНК должны каждый год отчитываться по каждой стране, где они осуществляют предпринимательскую деятельность, о сумме выручки, прибыли до налогообложения, по доходному налогу, количестве работников, материальных активах, нераспределенной прибыли и т.д.⁴

Эстония полностью внедрила Действие 13 плана BEPS и соответствует всем его требованиям. Грузия внедрила минимальный стандарт Действия 13 плана BEPS, с 4-мя рекомендациями по улучшению. Но стране необходимо принять меры, чтобы иметь действующие соглашения компетентных органов со странами Инклюзивной структуры, которые отвечают условиям последовательности, конфиденциальности и надлежащего использования, и с теми странами, с которыми Грузия имеет действующее соглашение о международном обмене информацией, допускающее автоматический обмен налоговой информацией.

Казахстан внедрил Действие 13 плана BEPS с одной рекомендацией по улучшению. Здесь необходимо предпринять шаги по внедрению письменных процедур или процессов для обеспечения того, чтобы обмен информацией осуществлялся в соответствии с техническими характеристиками, которые касаются структуры обмена информацией.

Латвия внедрила Действие 13 плана BEPS также с одной рекомендацией по улучшению. Рекомендуются, чтобы Латвия изменила или разъяснила, каким образом правило расчета годового порога консолидированного дохода ТНК используется в порядке, согласующимся с руководством ОЭСР в части колебаний валютных курсов в отношении ТНК, материнская компания которой находится не в Латвии.

Литва в полной мере внедрила Действие 13 плана BEPS и соответствует всем требованиям.

Россия внедрила Действие 13 плана BEPS, подписав 26 января 2017 г. Многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене СbCR.

Далее рассмотрим запуски MAP (взаимосогласительной процедуры, Действие 14 плана BEPS) в рассматриваемых странах. Например, в РФ действует MAP, но существует ограниченный опыт в разрешении дел по данной процедуре и маленький перечень MAP. Россия наполовину соответствует элементам Действия 14.

В Литве действует MAP, но существует ограниченный опыт в разрешении дел по данной процедуре

и маленький перечень MAP. Страна соответствует большинству элементов Действия 14 плана BEPS, кроме предотвращения споров. Для полного соответствия Литве нужно обновить и изменить определенное количество своих СИДН.

В Латвии есть программа MAP со скромным опытом разрешения дел по данной процедуре. Результатом процесса экспертной оценки на первом этапе стало то, что Латвия выполнила более половины элементов Действия 14 плана BEPS. Все СИДН Латвии включают положения, которые относятся к MAP; страна соответствует Действию 14 в отношении предотвращения споров.

Эстония имеет ограниченный опыт в разрешении дел по MAP. У Эстонии очень маленький список по MAP, но страна соответствует почти всем элементам Действия 14 плана BEPS. Все СИДН здесь включают положение, которое относится к MAP; Эстония соответствует Действию 14 плана BEPS в отношении предотвращения споров.

В Казахстане действует программа MAP, но у него ограниченный опыт разрешения дел по данной процедуре и маленький перечень MAP. Страна реализовала менее половины элементов Действия 14 плана BEPS. Все СИДН включают положения, которые относятся к MAP, но Казахстан не соответствует Действию 14 плана BEPS в отношении предотвращения споров.

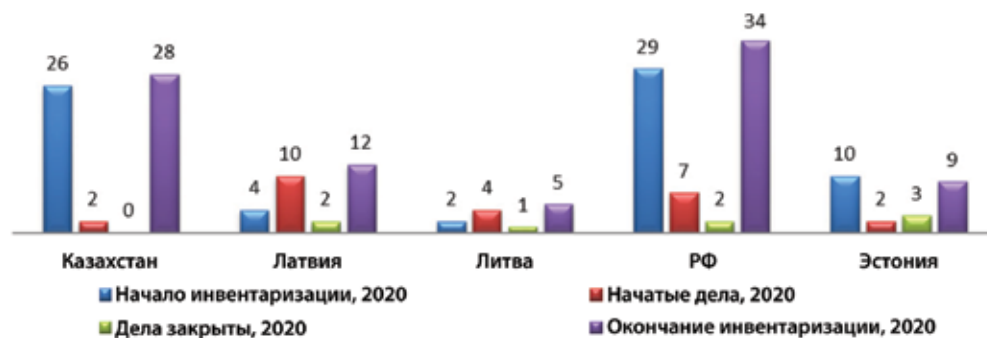
На рис. 2 показано количество налоговых споров по MAP за 2020 г. по рассматриваемым странам. На конец инвентаризации больше всего налоговых споров у РФ (34), а нижнюю позицию в количестве занимает Литва (5).

Беларусь также имплементировала MAP в национальное законодательство, но данных по количеству судебных дел ОЭСР не предоставлено.

MLI (Действие 15 плана BEPS) – это новый инструмент в российской налоговой практике. Ратификация и подписание MLI дополнили тенденции, которые влияют на международное налогообложение в РФ:

- 1) переговоры по новым СИДН и внесение изменений в старые СИДН согласно стандартам ОЭСР, которые вытекают из плана BEPS;
- 2) широкое использование концепции «фактического получателя дохода» (ФПД) российскими судами и российскими налоговыми органами;
- 3) кодификация внутренних общих правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов и стремительное развитие SAAR.

⁴ Библиотека Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс] / официальный сайт. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612 (дата обращения 25.01.2023)



Разработано автором по материалам: ОЭСР. Обзор взаимосогласительной процедуры по странам. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm> (дата обращения 04.02.2023)

Рис. 2. Количество судебных дел по МАР за 2020 г., ед.

Developed by the author based on: OECD. Review of the mutual agreement procedure. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm> (accessed: 04.02.2023)

Fig. 2. Number of court cases under MAP for 2020, units

Необходимо отметить, что с 01.01.2020 г. МЛ используется к большинству российских СИДН в отношении налога у источника, а с 01.01.2021 г. – в отношении других налогов. На сегодняшний день в России МЛ охватывает 71 СИДН.

В Армении МЛ не будет применяться к СИДН с Израилем и Данией. Израиль в рамках МЛ добавил соглашение с Арменией. Дания, в свою очередь, отметила, что в рамках МЛ добавит соглашение с Арменией.

В Латвии МЛ не будет применяться к СИДН с Северной Македонией и Германией. Однако Северная Македония в рамках МЛ добавила налоговое соглашение с Латвией.

Можно сделать вывод, что все те действия, которые не были имплементированы странами либо имплементированы не в полной мере, показывают несовершенства, недостатки, пробелы и проблемы в системноэкономическом⁵ функционировании НС государств. Однако для того, чтобы внедрить данные действия, необходимы значительные технические, информационные и цифровые финансовые средства, но не у всех стран есть такие возможности для реализации плана BEPS. Например, налоговые органы США потратили около 380 млн долларов на администрирование и внедрение Закона о налоговой отчетности по зарубежным счетам (FATCA)⁶.

На сегодняшний день все еще существует проблема двойного налогообложения. Оно может возникать, когда государства считают, что доход был получен именно в их стране, либо когда страны считают, что налогоплательщик является residen-

том данной страны. Цель СИДН – исключить или смягчить двойное налогообложение, стимулируя инвестиции и международную торговлю, социально-экономическое развитие государства, привлечение инвестиционных портфелей.

Для заключения СИДН страны пользуются двумя Модельными Налоговыми Конвенциями (МНК): МНК ОЭСР и МНК ООН. В основном МНК ОЭСР пользуются развитые страны, а МНК ООН – развивающиеся.

Ряд стран задается вопросом, нужны ли вообще СИДН, аргументируя это тем, что государства могут применять свое национальное законодательство для предотвращения двойного налогообложения. Один из ответов на этот вопрос заключается в том, что СИДН не только распределяют налоговые права; они также обеспечивают правовую основу для сотрудничества между налоговыми органами стран в МАР. Кроме того, СИДН обеспечивают стабильность и уверенность налогоплательщиков в том, что налоговый режим, применяемый к структуре, в которую они планируют вступить, не изменится резко.

Отметим, что в целом между странами членами ЕАЭС и ЕС существует значительное количество действующих СИДН, а проблемы в международном налогообложении рассматриваемых стран касаются небольшого числа СИДН и связаны с тем, что:

- отсутствуют сами договоры;
- соглашения подписаны, но не вступили в законную силу;

⁵ Журавлева И.А. Философские основы системноэкономической модели развития налоговой системы // Аудит и финансовый анализ. 2019. № 6. С. 15–27. EDN: <https://elibrary.ru/brmkhq>

⁶ Международный валютный фонд. URL: <https://www.imf.org/en/Countries/USA> (дата обращения 25.01.2023)

- парафированы налоговые соглашения, но не подписаны.

Повышение прозрачности является ключевым элементом в борьбе с уклонением от уплаты налогов и избеганием агрессивного налогового планирования. Автоматический обмен информацией охватил 84 млн финансовых счетов на общую сумму 10 трлн евро в 2019 г., в ходе которого было выявлено 107 млрд евро дополнительных доходов по всему миру⁷. Развивающиеся страны получили 30 млрд евро дополнительных доходов в результате программ добровольного раскрытия информации и офшорных налоговых расследований. МВФ отметил, что депозиты в офшорах снижаются на 8–12% после заключения двусторонних соглашений об обмене информацией по запросу. А по соглашению об автоматическом обмене информацией депозиты в офшорах уменьшаются на 25%.

Далее, в рамках решения актуальных проблем международных налоговых отношений и проводимой цифровизации в этом направлении, рассмотрим следующие виды обмена информацией: FATCA, имеющий специальную базу данных, EOIR – межстрановой обмен налоговыми данными по запросу налоговых юрисдикций, CRS – аналогично EOIR, но на основе международных стандартов бухгалтерской и финансовой отчетности, и CbCR.

FATCA – это Федеральный закон США, который требует, чтобы все иностранные финансовые организации каждый год информировали налоговые органы США об активах и счетах американских граждан.

CbCR – один из видов обмена информацией, которая призвана обеспечить повышенную прозрачность для налоговых органов, представляя разбивку по странам, где прибыль, доходы, уплаченные налоги и экономические данные (например, штатные сотрудники, материальные активы, капитал) расположены. Уже более 100 стран на сегодняшний день имеют внутреннюю правовую базу для страновой отчетности. CbCR используется для статистического и экономического анализа, оценки рисков по BEPS, оценки рисков по ТЦО.

Данные табл. 4 показывают, что, кроме Инклюзивной структуры по BEPS, существует Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях, в который входят Азербайджан, Армения, Беларусь, Грузия, Казахстан, Латвия, Литва, Молдова, РФ, Эстония. Главное направление его работы – это увеличение прозрачности НС и установление эффективного обмена информацией в целях налогообложения. Почти все стра

ны ЕАЭС и ЕС обмениваются информацией на базе FATCA [26]. В 2014 г. США приостановили переговоры с РФ по соглашению FATCA.

Азербайджан, Казахстан, Латвия, Литва, РФ и Эстония обмениваются информацией на базе CRS и CbCR.

EOIR – значимый инструмент для налоговых органов, чтобы гарантировать полноту и своевременность уплаты налогов налогоплательщиками. Так, в Азербайджане, Грузии, Латвии и РФ стандарт EOIR внедрен в большей степени. В Казахстане стандарт внедрен частично, а в Литве и Эстонии стандарт внедрен в полной мере.

Многостороннюю конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым вопросам можно охарактеризовать как многосторонний договор. Данная конвенция имеет жизненно важное значение в международном налоговом администрировании, но она не вводит никаких многосторонних элементов в международное разделение налоговых прав.

РФ серьезно относится к обмену информацией и поэтому поддерживает большинство международных инициатив. РФ участвует в Форуме по налоговому администрированию, в Комитете ОЭСР по фискальным вопросам, в Европейской организации налоговых администраций и т.д. В 2017 г. РФ обновила свое налоговое законодательство, чтобы имплементировать CbCR. Первые обмены информацией по CRS и CbCR были осуществлены в 2018 г., а в сентябре 2019 г. РФ получала информацию более чем из 70-ти стран, включая Каймановы острова, Кипр, Британские Виргинские острова и др. Актуален обмен налоговой информацией России по CRS с 67-ю государствами. Прекращен обмен с Латвией, США, Великобританией (вместе с островами Гернси, Джерси, Мэн), Швейцарией, Канадой.

Налоговые органы РФ имеют достаточно прогрессивную сеть баз данных, которая позволяет принимать и обрабатывать международные индивидуальные, групповые и массовые запросы. Также они обладают достаточной организационно-правовой базой, кадровой и инфраструктурной базой, техническими средствами для эффективного обмена информацией с другими странами в соответствии с обязательствами, принятыми в рамках взаимной административной помощи и СИДН.

На данный момент ОЭСР рекомендовала внедрить странам Евросоюза Директиву (ЕС) 2019/2121 о трансграничных преобразованиях, слияниях и раз-

⁷ Организация экономического сотрудничества и развития. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/> (дата обращения 25.01.2023)

Таблица 4

Обмен информацией для целей налогообложения в рамках стран бывшего ЕАЭС и ЕС

Table 4

Exchange of information for the tax purposes within the countries of the former EAEU and the EU

№ п/п	Страна	Член Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях	FATCA	CRS	СьСР
1	Азербайджан	+	+	+	+
2	Армения	+	+	-	-
3	Беларусь	+	+	-	-
4	Грузия	+	+	-	-
5	Казахстан	+	+	+	+
6	Киргизия	-	+	-	-
7	Латвия	+	+	+	+
8	Литва	+	+	+	+
9	Молдова	+	+	-	-
10	РФ	+	-	+	+
11	Таджикистан	-	+	-	-
12	Туркменистан	-	+	-	-
13	Узбекистан	-	+	-	-
15	Эстония	+	+	+	+

Разработано автором по материалам: International Wealth. Результат автоматического обмена информации в налоговых целях. URL: <https://internationalwealth.info/deofshorization/pljus-3-mlrd-eur-prjamoj-godovoj-rezultatavtomaticheskogoobmena-informacii-v-nalogovyh-celjah/>; ОЭСР. Попал автоматического обмена информацией. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>; Министерство финансов США. FATCA. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act> (дата обращения: 07.02.2023)

Developed by the author based on: International Wealth. The result of automatic exchange of information for tax purposes. URL: <https://internationalwealth.info/deofshorization/pljus-3-mlrd-eur-prjamoj-godovoj-rezultatavtomaticheskogo-obmena-informacii-v-nalogovyhceljah/>; OECD. Automatic Exchange Portal. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>; US Department of the Treasury. FATCA. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act> (accessed: 07.02.2023)

делениях⁸, известную, как Директива о мобильности до 31.01.2023 г., которая направлена на устранение неоправданных барьеров для свободы создания компаний ЕС на едином рынке. Для достижения этой цели Директива о мобильности вносит поправки в некоторые из существующих правил о трансграничных слияниях компаний в ЕС и впервые вводит правила о трансграничных преобразованиях и разделах для всех государств-членов.

Как было отмечено ранее, СПП внедряют в свои налоговые национальные системы правила, предлагаемые ОЭСР, которые предотвращают уклонение от уплаты налогов, обеспечивая справедливую налоговую конкуренцию и прозрачность. Поэтому необходимо рассмотреть и оценить, как внедрение Директивы о мобильности повлия-

ет на поступления в бюджеты. Данная Директива обязательна для стран-членов ОЭСР и ЕС, но не для стран ЕАЭС и СНГ. В связи с этим, в науке и на практике, в сложившихся современных сложных экономических и геополитических условиях, возникает необходимость создания гармонизированной и справедливой наднациональной НС для СПП, и в перспективе для всего мира. Это позволит внедрить единые правила и цифровую платформу для эффективных механизмов налогового администрирования в части решения антиуклонительных межстрановых проблем и повысить эффективность международных торговых и экономических отношений, что будет способствовать положительной динамике в части собираемости налогов в бюджетную систему каждой страны.

⁸Прим. Автора: Официальное название Директивы о мобильности – Директива (ЕС) 2019/2121 Европейского парламента и Совета от 27 ноября 2019 г., вносящая поправки в Директиву (ЕС) 2017/1132 в отношении трансграничных преобразований, слияний и разделений. Режим трансграничной корпоративной мобильности ЕС был установлен в соответствии с Директивой 2005/56/ЕС и впоследствии был реализован в Ирландии. Закон о Европейских сообществах (трансграничные слияния) 2008 г. (S.I. № 157/2008). Данная Директива не имплементирована пока в налоговое и международное право России и в налоговые системы стран-членов ЕАЭС.

Результаты и обсуждение

С 2023 г. планируется реализация пакета мер по изменению налогообложения ТНК (Pillar 1 и Pillar 2)⁹. Целью Pillar 1 и Pillar 2 является перераспределение сверхприбыли ТНК в страны-источники доходов и внедрение глобальной минимальной ставки налогообложения прибыли в 15% соответственно.

ОЭСР спрогнозировала влияние Pillar 1 и Pillar 2: глобальный чистый прирост налоговых поступлений оценивается в размере до 4% от мировых поступлений от корпоративного подоходного налога, или 100 млрд долларов США в год. Прирост доходов от налога на прибыль в целом одинаков в странах с высоким, средним и низким доходом. Ожидается значительное сокращение перемещения прибыли в результате совокупного эффекта от Pillar 1 и Pillar 2. Pillar 1 затронет около 100 ТНК по всему миру и охватит перераспределение около 125 млрд долларов США налогооблагаемой прибыли. К Pillar 1 и Pillar 2 уже присоединились страны Балтии, Армения, Беларусь, Грузия, Казахстан, Азербайджан, Украина. О присоединении России А. Сазанов, статс-секретарь, заместитель Министра финансов РФ, сказал следующее: «С высокой долей вероятности у нас не будет возможности присоединиться к Pillar 1, поэтому мы его оставляем в стороне ...когда будет принято окончательное решение на площадке ОЭСР и G20 о том, что Pillar 2 вступает в силу, и будет определена форма его реализации <...>. Минфин проведет их оценку применительно к нашему налоговому законодательству. Если это будет соответствовать нашим долгосрочным целям по сохранению налоговой базы и обеспечению доходов бюджета, конечно, мы будем внедрять этот инструмент»¹⁰.

Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) выявил риски для государственного бюджета и российских компаний при присоединении к мерам Pillar 1 и Pillar 2. Глобальная ставка в 15% охватит большинство крупных российских компаний, так как налог будет использоваться к ТНК с выручкой свыше 750 млн евро. Отказ от участия в реформе не будет иметь смысла, поскольку,

независимо от участия в данной реформе, российские ТНК попадут под действие Pillar 1 и Pillar 2.

Межстрановая налоговая гармонизация имеет место лишь тогда, когда страны находятся на одинаковом социально-экономическом уровне, иначе это может привести к негативным последствиям (например, увеличению налоговой нагрузки, увеличению теневого сектора, оттока капитала и применения АНП и ряду других негативных ситуаций).

Российская Федерация (03.10.2022 г.) и Республика Беларусь (19.01.2023 г.) подписали «Договор между Российской Федерацией¹¹ и Республикой Беларусь¹² об общих принципах налогообложения по косвенным налогам» в целях углубления экономического сотрудничества, исключения факторов, искажающих условия нейтральности косвенных налогов и равной конкуренции хозяйствующих субъектов обоих государств, устранения налоговых барьеров во взаимных торговле и инвестициях, а также иных форм экономического сотрудничества хозяйствующих субъектов, обеспечения целостности фискальной базы данных государств и формирования единого информационного пространства для сквозного анализа данных по налогу на добавленную стоимость, системного сотрудничества и взаимной помощи налоговых органов каждой страны в противодействии уклонению от уплаты косвенных налогов, в том числе при трансграничной торговле. Договор закрепляет взаимные обязательства по передаче налоговой информации в единую интегрированную информационную систему администрирования косвенных налогов, определяет минимальные налоговые ставки, закладывает основу для формирования наднационального налогового комитета Союзного государства. Данный документ разработан в целях реализации Союзной программы по гармонизации налогового и таможенного законодательства Белоруссии и России и сотрудничеству в таможенной сфере, утвержден декретом высшего госсовета Союзного государства.

Это первый действенный шаг по сближению национальных НС стран-членов ЕАЭ и проведению АМ. Введена впервые в мире «Интегрированная си-

⁹ Журавлева И.А., Лысенкова А.И. Глобальная налоговая реформа: Pillar I, Pillar II // Инновационное развитие экономики. 2021. № 5(65). С. 142–149. EDN: <https://elibrary.ru/zrkpbc>. <https://doi.org/10.51832/2223-798420215142>

¹⁰ Алексей Сазанов: в 2022 году нам удалось сохранить неизменными ключевые параметры налоговой системы // Пресс-центр Минфина РФ. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38317-aleksei_sazanov_v_2022_godu_nam_udalos_sokhranit_neizmennymi_klyuchevye_parametry_nalogovoi_sistemy (дата обращения: 08.02.2023)

¹¹ Подписан закон о ратификации Договора между Россией и Белоруссией об общих принципах налогообложения по косвенным налогам // Официальные сетевые ресурсы Президента России. URL: <http://www.kremlin.ru/catalog/countries/BY/events/70243> (дата обращения: 25.01.2023)

¹² Минск завершил ратификацию договора с Россией по косвенным налогам // Парламентское собрание Союза Беларуси и России. URL: <https://belrus.ru/info/minsk-zavershil-ratifikaciyu-dogovora-s-rossiej-po-kosvennym-nalogam/> (дата обращения: 25.01.2023)

стема администрирования косвенных налогов»¹³ (ИСА КН), представляющая собой программный комплекс, посредством которого происходит автоматизированное сопоставление сведений о покупках и продажах, совершенных налогоплательщиками Республики Беларусь и Российской Федерации, со сведениями из налоговых деклараций по НДС с целью установления расхождений: формируются последовательные цепочки сделок (хозяйственных операций), в которых установлены расхождения по НДС, выявляются признаки схем уклонения от уплаты НДС, ведется учет результатов контрольной работы по устранению расхождений по НДС, а также формируются аналитические отчеты. В своей фискально-экономической перспективе система будет распространена в добровольном порядке на страны-члены ЕАЭС.

ИСА КН состоит из Аналитического сегмента ИСА КН, Национального сегмента Российской Федерации ИСА КН и Национального сегмента Республики Беларусь ИСА КН¹⁴. Это беспрецедентный правовой, цифровой, финансовый, бюджетно-налоговый, таможенно-тарифный шаг в направлении единения НС двух государств с целью экономического содружества и независимости государств. Можно сказать, что начался процесс формирования единой интегрированной правовой и цифровой информационно-экономической базы для стран-членов ЕАЭС и стран постсоветского пространства, желающих присоединиться и стать равноправными участниками неизбежного процесса налогового единения на базе системно-экономического подхода решения международных антиуклонительных проблем в налогообложении.

Предложение для научной дискуссии № 1

В связи с вышеизложенным, налоговая служба России вышла в бизнес-сообщество с предложением создать межгосударственный сервис подтверждения корпоративного налогового резидентства. Данное предложение обусловлено трансграничными преобразованиями, слияниями и разделением компаний, корпораций, которое требует участия соответствующего компетентного органа при тщательном рассмотрении данных правовых и налоговых процедур.

Предложение для научной дискуссии № 2

Предлагается рассмотреть вопрос о введении нормативно-правового документа о мобильности регистрации компаний в условиях трансграничных преобразований на территории ЕАЭС, с целью

устранения неоправданных барьеров для свободы создания компаний стран-членов ЕАЭС на едином торговом рынке.

В связи с этим в документе регламентируются следующие правовые моменты:

1. Тип компаний, которые могут воспользоваться режимом трансграничной корпоративной мобильности (например, компания с ограниченной ответственностью, созданная в соответствии с законодательством государства-члена и имеющая зарегистрированный офис, центральную администрацию или основное место деятельности на территории стран-членов ЕАЭС, может воспользоваться процедурами трансграничных слияний, преобразований и разделений).
2. Исключение ликвидируемой компании с ограниченной ответственностью, в которой распределение активов началось с использования предлагаемого режима.
3. Определение термина «Трансграничная конверсия»: это перемещение компании в другую юрисдикцию в силу закона; определяется как операция, посредством которой компания, не распускаясь, не ликвидируясь и не подвергаясь ликвидации, преобразует правовую форму, в соответствии с которой она зарегистрирована в государстве-члене отправления, в правовую форму государства-члена назначения, и передает свои полномочия по месту своего зарегистрированного офиса в государстве-члене назначения, сохраняя при этом свою правосубъектность. Основным преимуществом схемы преобразования является то, что после завершения преобразования все активы и обязательства компании, включая все контракты, кредиты, права и обязанности, должны принадлежать преобразованной компании, а участники компании должны продолжать работу в качестве членов преобразованной компании. Права сотрудников компании также сохраняются в преобразованной компании.
4. Предлагаемый перечень процедур при трансграничных преобразованиях в странах-членах ЕАЭС:
 - составление проектных условий трансграничной конвертации;
 - составление отчета членов и сотрудников компании;

¹³ Подписан Договор между Российской Федерацией и Республикой Беларусь об общих принципах налогообложения по косвенным налогам // Официальный сайт Минфина РФ. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center?id_4=38146-podpisan_dogovor_mezhdu_rossiiskoi_federatsiei_i_respublikoi_bielarus_ob_obshchikh_printsipakh_nalogooblozheniya_po_kosvennym_nalogam (дата обращения: 04.02.2023)

¹⁴ Интегрированную с РФ систему администрирования косвенных налогов планируют запустить в марте // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. URL: <https://pravo.by/novosti/obshchestvenno-politicheskie-i-v-oblasti-prava/2023/january/72823/> (дата обращения: 04.02.2023)

- предоставление независимого экспертного отчета;
- документы компании публикуются в публичном реестре данных;
- протокол общего собрания членов, осуществляющих общее преобразование компании (с установлением норматива, больше 85%);
- выдача доконверсионного сертификата, суть которого состоит в том, что государства-члены ЕАЭС должны назначить суд, нотариуса или другой орган или органы, компетентные для тщательной проверки законности трансграничных преобразований в отношении тех частей процедуры, которые регулируются законодательством государства-члена отправления, и выдать свидетельство о предварительном преобразовании, подтверждающее соблюдение всех соответствующих условий и надлежащее выполнение всех процедур и формальностей в государстве-члене отправления;
- проверка законности трансграничной конверсии государством-членом назначения. После подачи сертификата о предварительной конверсии в компетентный орган государства-члена назначения, этот орган несет ответственность за проверку законности трансграничной конверсии в отношении той части процедуры, которая регулируется законодательством страны назначения; государство-член утвердит трансграничное преобразование;
- регистрация и последствия трансграничной конвертации: предполагается, что, как только слияние будет одобрено компетентным органом государства-члена назначения, оно будет зарегистрировано в национальных публичных реестрах государств-членов отправления и государства-члена назначения и вступит в законную силу в дату, указанную компетентным органом государства-члена назначения;
- правовая и финансовая оценка трансграничной конверсии.

5. Трансграничные подразделения стран-членов ЕАЭС с учетом процедурных резюме: правила устанавливает трансграничное разделение, как для частичного, так и для полного разделения, но эти правила относятся только к трансграничным компаниям, которые предполагают создание новых ТНК.
6. Разработка правил о противодействии злоупотреблениям процессуальными правами при трансграничном преобразовании.
7. Национальная реализация предлагаемого документа (прописывается срок, в течение которого страны-члены ЕАЭС могут его имплементировать в свои национальные налоговые документы).

Отметим, что предлагаемый новый режим, отраженный в межстрановом документе трансгранич-

ной корпоративной мобильности, безусловно, расширит возможности корпоративной реструктуризации, доступные для предприятий, работающих в ЕАЭС, и это можно рассматривать только как положительное событие. Поскольку в настоящее время нет определенной правовой базы для завершения трансграничного преобразования или разделения компаний в ЕАЭС, то будет интересно проследить внедрение этих новых процедур после того, как данный документ будет реализован во всех государствах-членах. Цель предложения внедрения данного документа: упростить процедуру регистрации компании в странах и снизить АМ.

Таким образом, процессы глобализации и цифровизации в мире меняют кардинальным образом экономические отношения. Поэтому процессы налогового администрирования, взимания налогов, АМ тоже не должны отставать от мировых тенденций. Для этого ОЭСР каждый год разрабатывает новые проекты и предложения по усовершенствованию международного налогообложения и предотвращения избежания от уплаты налогов, размывания налоговых баз и вывода прибыли, элементов агрессивного налогового планирования (АНП). Необходимо отметить, что РФ в отношении международной налоговой политики (МНП) задает определенный магнитный вектор трансформации и направления, приглашая остальные страны к участию в глобальных многоуровневых финансово-экономических процессах. Кроме того, проведенный анализ АМ показал, что данные правила влекут за собой дополнительные доходы в бюджет, при этом предотвращая сокрытие от уплаты налогов. Однако существует риск того, что данные меры могут негативным образом сказаться на инвестициях, поэтому необходимо проводить сбалансированную фискальную международную налоговую политику, которая направлена не только на удовлетворение фискальных интересов, но и на стимулирующие цели.

Выводы

В статье рассмотрены налоговые системы стран-членов ЕАЭС, СНГ и стран Балтии. Можно отметить, что в основном страны двигаются в двух направлениях в части налоговой гармонизации: одни (такие как Латвия, Литва, Эстония) совершенствуют налоговые системы в рамках ЕС, другие (РФ, Армения, Киргизия, Казахстан, Беларусь) – в рамках ЕАЭС. Кроме того, происходит налоговая интеграция в рамках СНГ: разработан Модельный Налоговый Кодекс, осуществляется обмен информацией в рамках стран-участниц СНГ. Особо отметим ратификацию договора России и Беларуси о создании наднационального налогового Союза.

Проведенный анализ общих и специальных АМ в постсоветских странах позволяет сделать следующие выводы:

- необходима дальнейшая имплементация АМ в национальные налоговые системы;
- требуется совершенствование уже введенных правил;
- требуется имплементация таргетированных АМ, которые являются более узконаправленными правилами, чем SAAR;
- необходимо проведение экономической и финансовой оценки вводимых АМ для наполнения бюджетной казны каждой страны;
- важна выработка странами-членами ЕАЭС единой методики администрирования межнациональных компаний, создаваемых в сложной геополитической обстановке, имплементирующих основные положения BEPS;
- необходимо совершенствование и интеграция положений Модельного Налогового Кодекса;
- необходимо ускорение пересмотра СИДН и актуализации данных документов с учетом отражения в них положений о предотвращении двойного налогообложения;
- важно продолжение процесса внедрения CRS, CbCR, обмена информацией по запросу, спонтанного обмена, преодолевая значительные бюджетные расходы (так, налоговые органы США потратили около 380 млн долларов на администрирование и внедрение FATCA);
- необходимо продолжение реализации АМ согласно плану BEPS (в разной степени) странами ЕАЭС, СНГ и Балтии в своей международной налоговой политике;
- необходимо продолжение развития сети международных налоговых соглашений между странами постсоветского пространства (необходимо активно подписывать и внедрять договоры для дальнейшего избежания двойного налогообложения);
- все еще остаются открытыми вопросы: будут ли развитые страны предоставлять информацию в полном объеме, и будут ли надлежащим образом налоговые органы рассматриваемых стран применять полученные данные.

На сегодняшний день происходит ряд серьезных экономических, финансовых и правовых изменений, в том числе в сфере международного налогообложения, которые направлены на усовершенствование как национального, так и межстранового законодательства, устранение пробелов и неясностей, разночтений в толковании норм национального и международного налогового права, которыми пользовались налогоплательщики для применения механизмов АНП, вывода налогооблагаемых баз, снижения, или обнуления налоговых ставок¹⁵. Однако отметим, что НС рассматриваемых стран, хотя и несут в своей основе системноэкономический характер, остаются несовершенными. Глобальные экономические процессы, цифровизация экономик и современные информационные технологии оказывают свое непосредственное влияние на внутреннюю и внешнюю налоговую политику любой страны.

Анализ информации Центрального Банка Российской Федерации и Международного Валютного Фонда показал, что Россия теряет до 1 трлн руб. в год на схемах уклонения от уплаты налогов. По оценке специалистов [27], около 85 млрд долларов корпоративной прибыли выводится из РФ, что составляет 17 млрд долларов недопоступлений в бюджетную систему страны. Согласно данным Европейской Комиссии, в 2016 г. ЕС потерял 46 млрд евро в результате уклонения от уплаты налогов на международном уровне¹⁶.

Таким образом, страны ЕАЭС, ряд стран СНГ и Балтии продолжают совершенствоваться в рамках МНП, проводя АМ. Однако остаются открытые вопросы и проблемы в сфере обмена информацией, имплементации плана BEPS, налоговых соглашений, гармонизации НС на межстрановом уровне. Главными препятствиями для совершенствования НС являются политическая ситуация в мире и значительные государственные расходы на налоговые правила, администрирование и внедрение информационных технологий, кадровые проблемы.

Список источников

1. Czerewacz-Filipowicz K., Konopelko A. Can the EAEU deliver external integration to business? // *European Research Studies Journal*. 2020. Vol. XXIII. Iss. 2. P. 515–528. <https://doi.org/10.35808/ersj/1607>
2. Пономарева К.А. Основные свободы и их влияние на режим налогообложения прибыли и доходов в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2020. № 3. С. 185–206. EDN: <https://elibrary.ru/vxhonj>. <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2020.3.185.206>

¹⁵ Zhuravleva I.A., Nazarova N.V., Kozharinov A.V., Levoshich N.V. The national tax system at the present stage of development // In: *Socio-economic Systems: Paradigms for the Future* / Popkova, E.G., Ostrovskaya, V.N., Bogoviz, A.V. (eds). Springer, Cham, 2021. *Studies in Systems, Decision and Control*. Vol. 314. P. 1607–1615. https://doi.org/10.1007/978-3-030-56433-9_166

¹⁶ Сайт Европейской комиссии. URL: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/reporting/annual-activity-reports_en (дата обращения: 25.01.2023)

3. *Caichen Ma, Miao Shan*. Research on tax risks in the development of the New Silk Road // *Journal of Tax Reform*. 2018. Vol. 4. Iss. 3. P. 250–265. <https://doi.org/10.15826/jtr.2018.4.3.055>
4. *Грундел Л.П.* Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: монография. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2021. 230 с. EDN: <https://elibrary.ru/vjvelh>
5. *Малис Н.И., Грундел Л.П., Ряховский Д.И., Гурнак А.В.* Эволюция налоговой политики России: монография. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2021. 274 с. EDN: <https://elibrary.ru/wydafv>
6. *Полежарова Л.В., Разу С.Б.* Устранение экономического двойного налогообложения дивидендов // *Экономика. Налоги. Право*. 2022. Т. 15. № 2. С. 146–155. EDN: <https://elibrary.ru/jiqixd>. <https://doi.org/10.26794/1999-849X-2022-15-2-146-155>
7. *Вальтер А.В.* Актуальные вопросы уклонения от уплаты налогов в эпоху глобализации и цифровизации // *Актуальные проблемы права и государства в XXI веке*. 2020. Т. 12. № 1. С. 215–220. EDN: <https://elibrary.ru/ppogdl>
8. *Bogachov S., Mandroshchenko O., Kirizleyeva A., Shahoian S., Vlasenko Y.* Economic policy of eastern European countries in the field of energy in the context of global challenges // *Global Journal of Environmental Science and Management*. 2022. Vol. 8. Iss. 1. P. 1–16. EDN: <https://elibrary.ru/rwnmtd>. <https://doi.org/10.22034/gjesm.2022.01.01>
9. *Ванькаева А.Г.* Перспектива развития цифровизации налоговой системы в Российской Федерации // *Евразийский юридический журнал*. 2020. № 10(149). С. 112–115. EDN: <https://elibrary.ru/dbzdw>
10. *Яковлев П.И.* Особенности налогообложения постоянных представительств иностранных организаций в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения Российской Федерации // *Налоги и налогообложение*. 2021. № 1. С. 61–70. EDN: <https://elibrary.ru/xqmmze>. <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2021.1.35158>
11. *Зыкова О.А.* Автоматический обмен налоговой информацией, как способ международного налогового контроля // *Вестник ВГУ. Серия: Право*. 2020. № 3(42). С. 217–223. EDN: <https://elibrary.ru/lczcv>. <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2020.3/2987>
12. *Степнов И.М., Ковальчук Ю.А.* Экономические ловушки внедрения искусственного интеллекта // *Экономика. Налоги. Право*. 2020. Т. 13. № 2. С. 92–103. EDN: <https://elibrary.ru/zhkhem>. <https://doi.org/10.26794/1999-849X-2020-13-2-92-102>
13. *Merrill P.* Innovation boxes: BEPS and beyond // *National tax journal*. 2016. Vol. 69. Iss. 4. P. 847–862. EDN: <https://elibrary.ru/ygxhzw>. <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.06>
14. *Chaisse J., Ji X.* The pervasive problem of special economic zones for international economic law: tax, investment, and trade issues // *World trade review*. 2020. Vol. 19. Iss. 4. P. 567–588. EDN: <https://elibrary.ru/vxikec>. <https://doi.org/10.1017/S1474745620000129>
15. *Kilinkarova E.V.* Reform of international taxation in Russia // *Financial Law Review*. 2020. № 3(19). P. 20–35. EDN: <https://elibrary.ru/ftamgb>. <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.20.012.12747>
16. *Papescu C.R.G.* Sustainability assessment: does the OECD/G20 inclusive framework for BEPS (base erosion and profit shifting project) put an end to disputes over the recognition and measurement of intellectual capital? // *Sustainability*. 2020. Vol. 12. Iss. 23. P. 10004. EDN: <https://elibrary.ru/eqbdud>. <https://doi.org/10.3390/su122310004>
17. *Kilinkarova E.* International taxation of income in Russia: Balkan perspective // *Balkan Social Science Review*. 2020. Vol. 16. P. 125–141. EDN: <https://elibrary.ru/cxqqwy>. <https://doi.org/10.46763/BSSR2016125K>
18. *Kosenkova Yu., Chernov S., Shestak V.* Modern tax havens: the experience of European countries // *Montenegrin Journal of Economics*. 2022. Vol. 18. Iss. 4. P. 61–70. EDN: <https://elibrary.ru/ifnpow>. <https://doi.org/10.14254/1800-5845/2022.18-4.6>
19. *Малис Н.И.* Налоговые новации и национальный проект по малому предпринимательству // *Финансы*. 2022. № 4. С. 23–28. EDN: <https://elibrary.ru/spqbae>
20. *Никулкина И.В., Колядко А.С.* Развитие механизмов взаимодействия таможенных и налоговых органов по администрированию таможенных платежей // *Экономика, предпринимательство и право*. 2022. Т. 12. № 4. С. 1417–1434. EDN: <https://elibrary.ru/hcmjss>. <https://doi.org/10.18334/epp.12.4.114549>
21. *Романова М.Е.* Таможенные механизмы поддержки развития новых технологий в Европейском Союзе // *Таможенное дело*. 2022. № 1. С. 31–34. EDN: <https://elibrary.ru/xdqhkp>. <https://doi.org/10.18572/2071-1220-2022-1-31-34>

22. Stroeve P.V., Fattakhov R.V., Pivovarova O.V., Orlov S.L., Advokatova A.S. Taxation transformation under the influence of industry 4.0 // *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*. 2022. Vol. 13. Iss. 9. P. 910–915. <https://doi.org/10.14569/IJACSA.2022.01309116>
23. Bogachov S., Melnykova M., Pyanova M., Gurnak A., Garbowski M. Innovative entrepreneurship models for information economy development // *International Journal of Entrepreneurship*. 2021. Vol. 25. Iss. 1. P. 1–8. EDN: <https://elibrary.ru/hvcjzf>
24. Matkovskaya Y.S., Belkina E.N., Balalova E.I., Nikulkin I.V., Ageeva O.A. The development of small and medium high-tech businesses in Russia: institutional and infrastructural aspects // In: *Industry Competitiveness: Digitalization, Management, and Integration*. Vol. 2. Luxembourg: Springer Nature, 2021. P. 513–526. EDN: <https://elibrary.ru/dwnvib>. https://doi.org/10.1007/978-3-030-80485-5_61
25. Smirnova E., Okhrimenko I., Zakharova A. Review of best practices in self-employment taxation // *Public Organization Review*. 2022. EDN: <https://elibrary.ru/dloilz>. <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00604-1>
26. Кирилин А.В., Сарнакова А.В. Закон США «О налогообложении иностранных счетов» (FATCA): особенности реализации и возможность применения (начало) // *Банковское право*. 2015. № 4. С. 42–48. EDN: <https://elibrary.ru/uafkxb>
27. Janský P., Palanský M. Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment // *International Tax and Public Finance*. 2019. Vol. 26(5). P. 1048–1103. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09547-8>

Статья поступила в редакцию 15.02.2023; одобрена после рецензирования 15.03.2023; принята к публикации 21.03.2023

Об авторе:

Журавлева Ирина Александровна, кандидат экономических наук, доктор философских наук, доцент Департамента налогов и налогового администрирования Финансового Университета при Правительстве Российской Федерации; Researcher ID AAA-4921-2020.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

References

1. Czerewacz-Filipowicz K., Konopelko A. Can the EAEU deliver external integration to business? *European Research Studies Journal*. 2020; 23(2):515–528. EDN: <https://doi.org/10.35808/ersj/1607> (In Eng.)
2. Ponomareva K.A. The fundamental freedoms and their influence on profit taxation in EU and EAEU. *Law. Journal of the Higher School of Economics*. 2020; (3):185–206. EDN: <https://elibrary.ru/vxhonj>. <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2020.3.185.206> (In Russ.)
3. Caichen Ma, Miao Shan. Research on tax risks in the development of the New Silk Road. *Journal of Tax Reform*. 2018; 4(3):250–265. EDN: <https://doi.org/10.15826/jtr.2018.4.3.055> (In Eng.)
4. Grundel L.P. Compliance of tax instruments of deoffshorization in the conditions of international tax competition: Monograph. Moscow: Publishing and Trading Corporation "Dashkov and K", 2021. 230 p. EDN: <https://elibrary.ru/jvjelh> (In Russ.)
5. Malis N.I., Grundel L.P., Ryakhovsky D.I., Gurnak A.V. The evolution of Russia's tax policy: Monograph. Moscow: Publishing and Trading Corporation "Dashkov and K", 2021. 274 p. EDN: <https://elibrary.ru/wydafv> (In Russ.)
6. Polezharova L.V., Razu S.B. Elimination of economic double taxation of dividends. *Economy. Taxes. Right*. 2022; 15(2):146–155. EDN: <https://elibrary.ru/jiqixd>. <https://doi.org/10.26794/1999-849X-2022-15-2-146-155> (In Russ.)
7. Walter A.V. Actual issues of tax evasion in the era of globalization and digitalization. *Actual problems of law and the state in the XXI century*. 2020; 12(1):215–220. EDN: <https://elibrary.ru/ppogdl> (In Russ.)
8. Bogachov S., Mandroshchenko O., Kirzleyeva A., Shahoian S., Vlasenko Y. Economic policy of eastern European countries in the field of energy in the context of global challenges. *Global Journal of Environmental Science and Management*. 2022; 8(1):1–16. EDN: <https://elibrary.ru/rwnmtd>. <https://doi.org/10.22034/gjesm.2022.01.01> (In Eng.)
9. Vankaeva A.G. Prospects for the development of digitalization of the tax system in the Russian Federation. *Eurasian Legal Journal*. 2020; (10(149)):112–115. EDN: <https://elibrary.ru/dbzdw> (In Russ.)
10. Yakovlev P.I. The peculiarities of taxation of permanent representations of foreign companies in accordance with the agreements on the avoidance of double taxation in the Russian Federation. *Taxes and taxation*. 2021; (1):61–70. EDN: <https://elibrary.ru/xqmmze>. <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2021.1.35158> (In Russ.)

11. Zykova O.A. Automatic exchange of tax information as a method of international tax control. *Bulletin of VSU. Series: Law*. 2020; (3(42)):217–223. EDN: <https://elibrary.ru/llczcv>. <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2020.3/2987> (In Russ.)
12. Stepnov I.M., Kovalchuk J.A. The economic pitfalls of artificial intelligence introduction. *Economics, taxes & law*. 2020; 13(2):92–103. EDN: <https://elibrary.ru/zhkhem>. https://doi.org/10.26794/1999-849X_2020-13-2-92-102 (In Russ.)
13. Merrill P. Innovation boxes: BEPS and beyond. *National tax journal*. 2016; 69(4):847–862. EDN: <https://elibrary.ru/ygxhzw>. <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.06> (In Eng.)
14. Chaisse J., Ji X. The pervasive problem of special economic zones for international economic law: tax, investment, and trade issues. *World trade review*. 2020; 19(4):567–588. EDN: <https://elibrary.ru/vxikec>. <https://doi.org/10.1017/S1474745620000129> (In Eng.)
15. Kilinkarova E.V. Reform of international taxation in Russia. *Financial Law Review*. 2020; (3(19)):20–35. EDN: <https://elibrary.ru/ftamgb>. <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.20.012.12747> (In Eng.)
16. Popescu C.R.G. Sustainability assessment: does the OECD/G20 inclusive framework for BEPS (base erosion and profit shifting project) put an end to disputes over the recognition and measurement of intellectual capital? *Sustainability*. 2020; 12(23):10004. EDN: <https://elibrary.ru/eqbdud>. <https://doi.org/10.3390/su122310004> (In Eng.)
17. Kilinkarova E. International taxation of income in Russia: Balkan perspective. *Balkan Social Science Review*. 2020; 16:125–141. EDN: <https://elibrary.ru/cxqqwy>. <https://doi.org/10.46763/BSSR2016125K> (In Eng.)
18. Kosenkova Yu., Chernov S., Shestak V. Modern tax havens: the experience of European countries. *Montenegrin Journal of Economics*. 2022; 18(4):61–70. EDN: <https://elibrary.ru/ifnpow>. <https://doi.org/10.14254/1800-5845/2022.18-4.6> (In Eng.)
19. Malis N.I. Tax innovations and the national project on small entrepreneurship. *Finance*. 2022; (4):23–28. EDN: <https://elibrary.ru/spqbae> (In Russ.)
20. Nikulkina I.V., Kolyadko A.S. Development of interaction mechanisms between customs and tax authorities for the administration of customs payments. *Journal of economics, entrepreneurship and law*. 2022; 12(4):1417–1434. EDN: <https://elibrary.ru/hcmjss>. <https://doi.org/10.18334/epp.12.4.114549> (In Russ.)
21. Romanova M.E. Customs mechanisms of support of the development of new technologies in the European Union. *Customs business*. 2022; (1):31–34. EDN: <https://elibrary.ru/xdqhkp>. <https://doi.org/10.18572/2071-1220-2022-1-31-34> (In Russ.)
22. Stroev P.V., Fattakhov R.V., Pivovarov O.V., Orlov S.L., Advokatova A.S. Taxation transformation under the influence of industry 4.0. *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*. 2022; 13(9):910–915. <https://doi.org/10.14569/IJACSA.2022.01309116> (In Eng.)
23. Bogachov S., Melnykova M., Pyanova M., Gurnak A., Garbowski M. Innovative entrepreneurship models for information economy development. *International Journal of Entrepreneurship*. 2021; 25(1):1–8. EDN: <https://elibrary.ru/hvcjzf> (In Eng.)
24. Matkovskaya Y.S., Belkina E.N., Balalova E.I., Nikulkina I.V., Ageeva O.A. The development of small and medium high-tech businesses in Russia: institutional and infrastructural aspects. In: *Industry Competitiveness: Digitalization, Management, and Integration*. Vol. 2. Luxembourg: Springer Nature, 2021. P. 513–526. EDN: <https://elibrary.ru/dwnvib>. https://doi.org/10.1007/978-3-030-80485-5_61 (In Eng.)
25. Smirnova E., Okhrimenko I., Zakharova A. Review of best practices in self-employment taxation. *Public Organization Review*. 2022. EDN: <https://elibrary.ru/dloilz>. <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00604-1> (In Eng.)
26. Kirilin A.V., Sarnakova A.V. US law "Foreign Account Tax Compliance Act" (FATCA): peculiarities of realization and possibility of application. *Banking law*. 2015; (4):42–48. EDN: <https://elibrary.ru/uafkxb> (In Russ.)
27. Janský P., Palanský M. Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*. 2019; 26(5):1048–1103. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09547-8> (In Eng.)

The article was submitted 15.02.2023; approved after reviewing 15.03.2023; accepted for publication 21.03.2023

About the author:

Irina A. Zhuravleva, Candidate of Economic Sciences, Doctor of Philosophical Sciences, Associate Professor of the Department of Taxes and Tax Administration of the Financial University under the Government of the Russian Federation; Researcher ID AAA-4921-2020

The author read and approved the final version of the manuscript.