

К. А. Пономарева,

доктор юридических наук, доцент,

Научно-исследовательский институт

Министерства финансов Российской Федерации

НАЛОГ НА ЦИФРОВЫЕ УСЛУГИ В СВЕТЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ: ПРАКТИКА ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН И ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. В статье рассмотрены подходы международных организаций к налогообложению цифровых бизнес-моделей, опыт отдельных зарубежных стран, имплементировавших в национальное законодательство идею налогообложения цифровых услуг, а также возможные подходы к использованию зарубежного опыта налогообложения цифровых услуг в Российской Федерации. В основу исследования положен сравнительно-правовой метод. Сделан вывод о том, что опыт зарубежных стран свидетельствует о наличии тренда принятия странами собственных цифровых налогов. Однако они обладают множеством отличий друг от друга, что приводит к двойному налогообложению, не устранимому на основе существующих международных налоговых соглашений и национального законодательства.

Ключевые слова: налогообложение, цифровая экономика, налог на цифровые услуги, налоговое регулирование, налоговая политика, налоговое администрирование, ОЭСР, ООН

DIGITAL SERVICES TAX IN THE LIGHT OF INTERNATIONAL TAX REFORM: THE PRACTICE OF FOREIGN COUNTRIES AND PROSPECTS OF INTRODUCTION IN THE RUSSIAN FEDERATION

Abstract. The article examines the approaches of international organizations to the taxation of digital business models, as well as the experience of foreign countries that have implemented the idea of taxation of digital services into national legislation. Possible approaches to the use of foreign experience of taxation of digital services in the Russian Federation are considered. The research is based on the comparative legal method. It is concluded that the experience of foreign countries indicates that there is a trend of countries adopting their own digital taxes. However, they have many differences from each other, which leads to double taxation, which cannot be eliminated on the basis of existing international tax agreements and national legislation.

Keywords: Taxation, Digital economy, Digital services tax, Tax regulation, Tax policy, Tax administration, OECD, UN

Введение. Развитие цифровой экономики существенно меняет налоговое регулирование во всем мире. Рассматриваемая проблематика весьма актуальна для Российской Федерации. Необходимость обеспечить соблюдение фискальных интересов государства в условиях цифрового уклада экономики требует трансформации подходов к регулированию налоговых отношений как в контексте определения

правовых форм для регламентации налоговой базы, облагаемой в России, так и для воздействия на международную налоговую политику с целью использования преимуществ, предоставляемых международной налоговой кооперацией, и нейтрализации угроз, вызываемых международной налоговой конкуренцией. Эти задачи сохраняют свою актуальность и в современных условиях санкционных ограничений.

Поскольку предприятия во всех секторах экономики все больше вовлечены в процессы цифровизации, ключевым становится вопрос о том, как предприятия должны облагаться налогом и как этот налог распределяется между юрисдикциями. На этот вопрос государства, несомненно, должны искать общий ответ: любые фундаментальные изменения в глобальных международных налоговых правилах должны основываться на консенсусе, чтобы уменьшить налоговые разногласия и конфликты. Однако другой стороной этой медали является необходимость обеспечить соблюдение фискальных интересов государств с различными особенностями их экономик. Это потребует трансформации подходов к нормативно-правовому регулированию системы налогов и сборов, принципов налогообложения, элементов налогообложения, налогового администрирования.

Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), Организация Объединенных Наций (далее – ООН), Европейский союз (далее – ЕС) являются ключевыми международными объединениями, формирующими повестку для обсуждения скоординированных реформ, направленных на решение налоговых проблем цифровой экономики. Если говорить о новой взаимосвязи, основанной на цифровом присутствии, то речь идет не только о противодействии размыванию налоговой базы и выводу прибыли, но и, в первую очередь, о новом распределении налоговых прав [4].

В отсутствие консенсуса многие государства начали формулировать односторонние правила налогообложения цифровой экономики. Эти практики усложняют определение юрисдикции, уполномоченной облагать налогом цифровую международную группу компаний.

Целью мер, предложенных ОЭСР и ООН для решения налоговых проблем цифровой экономики, является определение налогооблагаемой связи (пересмотр концепции постоянного представительства и оценка того, приводят ли сбор данных и их монетизация к созданию стоимости для целей трансфертного ценообразования). Большинство налоговых соглашений основаны либо на Типовой конвенции ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами [28] (далее – Типовая конвенция ООН), либо на Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал [22] (далее – МК ОЭСР), в которых используется традиционная концепция постоянного представительства.

Иностранное предприятие подлежит налогообложению только в том случае, если оно имеет физическое присутствие, которое в широком смысле определяется как место, где полностью или частично осуществляется деятельность данного предприятия. Государство может облагать налогом компании только в том случае, если установлена налоговая привязка (*nexus*) к данной юрисдикции. Однако цифровизация позволяет компаниям осуществлять экономическую деятельность без физического присутствия в юрисдикции. Это может привести к ситуации, когда

налоги не отражают стоимость и прибыль, создаваемые предприятием. Активы цифрового бизнеса можно легко перемещать из одной юрисдикции в другую, чтобы избежать налогооблагаемого присутствия в тех странах, где налоги выше. Кроме того, такие виды деятельности как сбор местных данных или размещение товаров, которые ранее считались чисто вспомогательными по своему характеру, как правило, лишь незначительно увеличивали прибыль бизнеса и поэтому игнорировались для целей распределения прибыли, в эру цифровой экономики выходят на первый план [12].

Налоги на цифровые услуги: опыт стран ОЭСР. Опыт многих стран ОЭСР свидетельствует о тенденции введения национальных цифровых налогов. В настоящее время они введены в Австрии, Франции, Венгрии, Италии, Польше, Португалии, Испании, Турции и Великобритании. Бельгия, Чешская Республика и Словакия опубликовали предложения о введении налогов на цифровые услуги, а Латвия, Норвегия и Словения официально объявили о намерениях ввести такие налоги [15].

Однако эти налоги обладают множеством различий, что приводит к двойному налогообложению, отсутствию правовой определенности и искажению конкуренции. Например, в Австрии и Венгрии облагаются налогом только доходы от онлайн-рекламы. Налоговая база во Франции гораздо шире, включая доходы от предоставления цифрового интерфейса, таргетированной рекламы и передачи данных, собранных о пользователях в рекламных целях. Налоговые ставки варьируются от 1,5 % в Польше до 7,5 % в Венгрии и Турции (хотя налоговая ставка в Венгрии временно снижена до 0 %) [14].

На протяжении последних лет международные организации неоднократно высказывали мнение, что существующая международная налоговая система не отражает тенденции цифровизации экономики. Эти опасения широко обсуждаются в российских и иностранных исследованиях по налоговой тематике [3. С 29-33, 5, 8, 14, 16, 23, 24, 28]. Согласно действующим международным налоговым правилам транснациональные корпорации обычно платят корпоративный подоходный налог по месту физического присутствия, а не там, где находятся потребители или, говоря о цифровом секторе, пользователи. Таким образом, классические правила налогообложения по территориальному и резидентскому принципам уже не актуальны для цифровых компаний.

Для решения этих проблем ОЭСР был разработан двухкомпонентный подход к решению налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики [29].

По состоянию на июль 2022 г. этот подход был согласован с представителями 139 стран. Первый компонент направлен на адаптацию международной системы подоходного налогообложения к новым бизнес-моделям путем внесения изменений в правила распределения налога на прибыль между странами. Второй компонент касается глобального минимального налога: его основной идеей является мировая минимальная налоговая ставка 15%.

Как отмечается в отчете Генерального секретаря ОЭСР от 11 июля 2022 г., разработаны и готовы к внедрению странами глобальные минимальные налоговые правила второго компонента, а ключевые правила первого компонента были

обнародованы для консультаций с общественностью. Новый срок предусматривает завершение работ к первой половине 2023 г. [13].

Секретариат ОЭСР 11 июля 2022 г. опубликовал отчет о ходе работы по Сумме А первого компонента [27].

В отчете указано, что правила Суммы А не вступят в силу в 2023 г., как это было запланировано в рамках Инклюзивной структуры ОЭСР/G20 по BEPS, поскольку предстоит проделать дополнительную работу. Сумма А – это новое налоговое правило, которое применяется к части остаточной прибыли крупных и высокорентабельных предприятий в пользу юрисдикций, в которых поставляются товары или услуги или находятся потребители (страны-рынки). Это правило действует как дополнение к существующим правилам распределения прибыли и включает механизм согласования различных систем распределения прибыли и предотвращения двойного налогообложения. Правила Суммы А подробно описаны в заявлении ОЭСР от 8 октября 2021 г. [29].

В дополнение к правилам Суммы А Многосторонняя конвенция будет содержать положения, требующие отмены всех существующих налогов на цифровые услуги и аналогичных мер в отношении всех компаний. Также указанная конвенция будет предусматривать обязательство для стран не вводить новых налогов на цифровые услуги или аналогичных мер. Июльский отчет ОЭСР не содержит каких-либо изменений в этой части в свете новых сроков вступления в силу правил Суммы А.

1. Поскольку цифровые налоги в основном затрагивают американские компании и воспринимаются ими как дискриминационные, США отреагировали на эту политику тарифными угрозами. Как показал пример Франции, существует высокий риск возникновения международной напряженности при одностороннем введении цифрового налога. Правительство США в июле 2020 г. объявило о решении ввести 25-процентные пошлины на французские сумки и косметику, однако фактически не стало их вводить. В январе 2021 г. было заявлено, что введение пошлин будет отложено [32]. Пошлины так и не были введены.

2. В совместном заявлении Австрии, Франции, Италии, Испании, Великобритании и США 21 октября 2021 г. был изложен план по отмене налогов на цифровые услуги и ответных тарифных угроз, как только будут введены в действие правила первого компонента [21, 22].

3. Налоги на цифровые услуги обычно рассматривались как временные меры. Кроме того, в 2018 г. Европейская комиссия предложила ввести трехпроцентный цифровой налог с местной выручки ИТ-гигантов, но из-за разных подходов государств – членов ЕС достичь компромисса так и не удалось [17]. В 2021 г. Европейская комиссия выступила с инициативой по введению в ЕС цифрового сбора, однако инициатива пока также не получила развития [7].

В то же время Организация Объединенных Наций (ООН) добавила специальные положения о доходах от автоматизированных цифровых услуг в Типовую налоговую конвенцию ООН (статья 12В), которая будет применяться к участникам договора, согласившимся на ее включение [28].

Таким образом, около половины европейских стран ОЭСР либо объявили о введении цифровых налогов, либо уже ввели их. На сегодняшний день страны, применяющие налоги на цифровые услуги, пока их не отменили.

НДС на электронные услуги. Развитие цифровых технологий изменило способы предоставления и получения товаров и услуг. Стороной контракта теперь зачастую является онлайн-платформа, а не местный поставщик услуг [6].

В 2019 ОЭСР был выпущен отчет о роли цифровых платформ в сборе НДС и налога с продаж при онлайн-торговле (далее – отчет ОЭСР 2019 г.) [30].

Электронная торговля становится предметом регулирования не только на национальном, но и на наднациональном уровне. В соответствии с пакетом документов ЕС по электронной торговле, которые вступили в силу с 1 июля 2021 г., в ЕС введены новые правила НДС, которые охватывают дистанционные продажи товаров и любые виды трансграничных услуг [11–13]. Их цель состоит в том, чтобы упростить обязательства по уплате НДС для налогоплательщиков, осуществляющих трансграничные продажи товаров или онлайн-услуг конечным потребителям, а также обеспечить правильную уплату НДС государству – члену ЕС, которое является страной назначения.

Европейская комиссия опубликовала пояснения, касающиеся новых правил электронной торговли с НДС [18]. Новые правила должны применяться, в частности, к малым и средним предприятиям, поставщикам или электронным интерфейсам, участвующим в электронной торговле.

Как известно, переход на систему единого центра в качестве точки контакта для документации, отчетности и оплаты «Одного окна» (One stop shop – OSS) является основой европейской реформы НДС. OSS предназначен для разработки процедуры Мини-единого окна (MOSS), упрощения торговли внутри Союза и унификации налогообложения по принципу страны назначения при стоимости поставки в размере 10 тыс. евро. До этого порога налогообложение осуществляется в стране происхождения товара. Цель установления этого порога – поддержка микропредприятий.

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

Правила MOSS ранее охватывали только телекоммуникации, вещание и услуги, предоставляемые в электронном виде, но с 2021 г. распространены в рамках OSS на все виды трансграничных услуг B2C. Как правило, в случаях с клиентами B2B НДС взимается с помощью механизма обратного начисления, как рекомендовано Международными руководящими принципами ОЭСР по НДС и налогам с продаж [19]. Хотя этот механизм хорошо работает в контексте B2B, он не столь эффективен в секторе B2C. Это усложняет сбор НДС, что также становится все более актуальным из-за увеличения количества онлайн-сделок B2C.

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

Кроме того, процедура предназначена для налогоплательщиков, которые не зарегистрированы в ЕС и у которых есть внутреннее предприятие, такое как склад, с которого товары поставляются частным лицам в других государствах – членах ЕС.

Сбор НДС на цифровых платформах. Что касается продаж через цифровые платформы, многие юрисдикции уже внедрили положения, которые предполагают ответственность цифровых платформ за исчисление, сбор и перечисление НДС. Это рассматривается так, как если бы с НДС было две операции: во-первых, продавец продает товар на торговой площадке, освобожденной от НДС по В2В, и, во-вторых, торговая площадка продает товар потребителю, применяя ставку НДС страны нахождения потребителя.

Поэтому онлайн-платформы должны вести учет поставок и услуг. Записи должны быть достаточно подробными, чтобы налоговые органы государства – члена ЕС, в котором эти товары и услуги подлежат налогообложению, могли определить, правильно ли уплачен НДС. Цифровая платформа может нести «единоличную» обязанность за сбор и уплату НДС или нести эту обязанность от имени и по поручению соответствующего поставщика, который использует цифровую платформу для осуществления онлайн-продаж.

Многие государства ЕС, входящие в ОЭСР, основываясь на факультативном правиле, установленном ст. 205 Директивы Совета ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость [10], уже много лет применяют в национальном законодательстве подобные правила, которые часто обозначаются как «ответственность перед третьими сторонами».

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

В отчете ОЭСР отмечается: «Страны, возможно, пожелают рассмотреть возможность закрепления в законодательстве положений о солидарной ответственности в качестве средства содействия соблюдению требований по взиманию НДС при онлайн-продажах. Эти положения могут применяться к цифровым платформам в случаях, когда платформа не несет ответственности за НДС при онлайн-продажах, которые были осуществлены через ее платформу. Такая „солидарная ответственность“, как правило, не считается основным инструментом обеспечения сбора НДС при онлайн-продажах, поскольку либо платформа, либо базовый по-

ставщик будут нести установленную законом обязанность по уплате НДС. Однако такое положение может быть полезным в качестве инструмента поддержки налоговых органов в случаях несоблюдения требований и действительно может сдерживать поведение, не соответствующее требованиям» [30, п. 158–159].

Единые правила, касающиеся платформ, вероятно, будут применяться в сочетании с правилами о солидарной ответственности, принятыми отдельными государствами. Следует признать: если все государства введут свои национальные режимы ответственности, нагрузка на платформы станет чрезмерно высокой. По мнению европейских исследователей, может быть достаточно оснований для введения солидарной ответственности, основанной на модели социальной ответственности, которую применяют отдельные государства, поскольку эта модель основана на сотрудничестве с платформами. Тем не менее должно быть ясно, какие платформы могут быть привлечены к ответственности, по каким сделкам и при каких обстоятельствах [20].

Кроме того, важно уточнить, когда и за что платформы несут ответственность, и, насколько это возможно, предотвратить случайное попадание платформ в сферу действия национальных правил ответственности. Если платформа не приняла мер в установленный срок и получила официальное уведомление, исследователи считают оправданным привлечение платформы к ответственности за неуплаченный НДС.

Общие тренды налоговых реформ в части налогообложения цифровых бизнес-моделей в странах БРИКС. Проблематика развития цифровой экономики является относительно новой для БРИКС, а сами участники объединения обладают разными показателями развитости компонентов цифровой экономики [2. С. 31–62]. Между государствами существуют различия не только в географическом положении, структуре экономики и численности населения, но и в формах правления, правовых системах, в том числе в налоговых. Имеет место и неравномерность в развитии, распределении ресурсов, а как следствие – и в налоговых потенциалах [1]. Различаются также и национальные политики государств в сфере международного налогообложения.

В рамках БРИКС постоянно ведется работа по углублению сотрудничества в сфере налогообложения и налогового администрирования. Вместе с тем государства по-разному подходят к налогообложению цифровой экономики и введению цифровых налогов: так, в Индии введен ряд специфических налоговых мер и введен институт существенного экономического присутствия, в Китае же, напротив, пока осторожно подходят к налогообложению цифровых услуг и используют общие нормы, регулирующие взимание НДС [9]. В Бразилии уже несколько лет налогообложение цифровых услуг остановилось на стадии законопроектов [26].

Перспективы введения национального налога на цифровые услуги в Российской Федерации

1. Все обсуждаемые сегодня новации могут оказать влияние и на российские правила налогообложения. В этом контексте наиболее актуальными на сегодня являются два возможных инструмента развития российского налогового законодательства:

1) введение в России односторонних мер в условиях развития первого компонента ОЭСР;

2) внесение изменений в двусторонние соглашения между Российской Федерацией и странами-партнерами.

2. Следует отметить, что оба указанных инструмента могут гибко сочетаться, в том числе с учетом меняющихся условий и фрагментации системы международного экономического сотрудничества. В случае введения односторонних мер, направленных на налогообложение прибыли в условиях цифровизации, полагаем целесообразным учитывать следующие новации в рамках развития механизма первого компонента ОЭСР:

1) определение автоматизированных цифровых услуг и предприятий, ориентированных на потребителя;

2) исключения из охвата первого компонента (в первую очередь, для предприятий добывающей промышленности);

3) установление пороговых значений для налогообложения по масштабам экономической деятельности.

3. Ключевым риском в случае внедрения российского одностороннего налога в условиях его сосуществования с глобальной методологией налогообложения прибыли (первый компонент ОЭСР) является то, что такой налог приведет к существенным барьерам для бизнеса. При этом проблема устранения двойного налогообложения не будет решена, поскольку российский налог не будет приниматься к зачету странами, участвующими в механизме первого компонента ОЭСР, по причине несовместимости двух систем.

4. Акцент в налоговой политике России на эволюционное обновление сети российских налоговых соглашений через внедрение положений статьи 12В Типовой конвенции ООН может стать сбалансированным решением в новых условиях фрагментации системы глобального регулирования. Несмотря на то, что такое решение не сулит быстрых результатов, а перезаключение международных соглашений требует времени, этот путь соответствует идее развития взаимовыгодной системы международной кооперации России в сфере налогообложения с максимальным количеством стран, в том числе развивающихся стран и стран БРИКС.

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

Заявленная цель ОЭСР состоит в том, чтобы решить нерешенные технические вопросы и достичь соглашения с внедрением нового подхода к 2024 г. Хотя этот график кажется амбициозным, необходимо иметь в виду, что в отсутствие действий по первому компоненту все больше и больше стран движутся к принятию одностороннего решения – в частности, к использованию налогов на цифровые услуги.

Как показывает анализ национального законодательства различных стран, отсутствие международной координации и сотрудничества в отношении единого определения цифровых товаров и услуг привело к неопределенности, особенно для иностранных компаний. Ответственность за определение того, как юрисдик-

ция определяет цифровые товары и услуги, была фактически возложена на иностранных поставщиков. Соответственно, иностранные поставщики должны ознакомиться с законодательством о налоге на потребление в каждой стране поставок, чтобы убедиться в его соблюдении.

Ситуация с налогами на цифровые услуги довольно неоднозначна. Опыт зарубежных стран свидетельствует о наличии тренда принятия странами собственных цифровых налогов. Однако они обладают множеством отличий друг от друга (отсутствие унификации в данной сфере), что приводит к двойному налогообложению, не устранимому на основе существующих международных налоговых соглашений и национального законодательства. Кроме того, такой подход приводит к снижению прозрачности и определенности для бизнеса, искажению как международной, так и локальной конкуренции.

Этот опыт может быть использован и в России. Однако наладить диалог с ИТ-корпорациями можно лишь в том случае, если они откроют представительство в России. В противном случае будет иметь место неравенство российских и иностранных цифровых компаний, причем в худшем положении окажутся именно российские компании, прибыль которых облагается налогом.

Кроме того, основным риском в случае введения налога на цифровые услуги и отказа от принятия механизмов первого компонента ОЭСР станет создание существенных барьеров для бизнеса, поскольку такой налог не будет приниматься к зачету странами, присоединившимися к подходу ОЭСР.

Таким образом, оптимальным направлением развития налогообложения цифровых услуг в России видится применение действующих механизмов НДС для электронных услуг и внимание к международным процессам, протекающим в рамках обсуждения двухкомпонентного подхода ОЭСР и обновления Типовой налоговой конвенции ООН.

Список литературы

1. БРИКС: контуры многополярного мира: монография / отв. ред. Т. Я. Хабриева. М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2015.
2. Игнатов А. А. Цифровая экономика в БРИКС: перспективы многостороннего сотрудничества // Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика. 2020. Т. 15, № 1. С. 31–62.
3. Милоголов Н. С., Пономарева К. А. Международная кооперация налоговых администраций при налогообложении цифровых бизнес-моделей: миф или реальность? // Налоги. 2021. № 3. С. 29–33.
4. Пономарева К. А. Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики // Правоведение. 2019. – Т. 63, № 1. С. 157–171.
5. Пономарева К. А. Налог на цифровые услуги в ЕС: внутренний рынок и односторонние национальные меры // Налоговед. 2020. № 4. С. 79–89.
6. 2021 Global Guide to VAT on Digital Services.pdf. URL: <https://www.dlapiper.com/~media/files/insights/publications/2021/12/2021-global-guide-to-vat-on-digital-services.pdf> (дата обращения: 10.08.2022).

7. A fair & competitive digital economy – digital levy. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-competitive-digital-economy-digital-levy_en (дата обращения: 10.08.2022).
8. Becker J., Englisch J. Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?' *Intertax*. 2019. Vol. 47, iss. 2. P. 161–171.
9. China's position on the digital services tax. URL: <https://www.china-briefing.com/news/chinas-position-on-the-digital-service-tax/> (дата обращения: 10.08.2022).
10. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax / OJ L 347. – 11.12.2006.
11. Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods / OJ L 348, 29.12.2017.
12. Council Directive (EU) 2019/1995 of 21 November 2019 amending Directive 2006/112/EC as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods / OJ L 310, 2.12.2019.
13. Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026 of 21 November 2019 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards supplies of goods or services facilitated by electronic interfaces and the special schemes for taxable persons supplying services to non-taxable persons, making distance sales of goods and certain domestic supplies of goods / OJ L 313, 4.12.2019.
14. Devereux M. & Vella J., Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform. *Intertax*. 2018. Vol. 46. Iss. 6/7. P. 161–171.
15. Digital Tax Update: Digital Services Taxes in Europe. URL: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> (дата обращения: 10.08.2022).
16. Dimitropoulou C. The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law'. *Intertax*. 2019. Vol. 47. Iss. 3. P. 268–281.
17. European Commission, Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM (2018) 148 final (21 Mar. 2018).
18. Explanatory Notes on VAT e-commerce rules. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf (дата обращения: 10.08.2022).
19. International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing Paris. 2017. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en> (дата обращения: 10.08.2022).
20. Janssen A. The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation regarding VAT Platform Liability. *International VAT Monitor*. 2021. September/October 2021. P. 231–239.
21. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom. Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect. Oct. 21, 2021. URL: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419> (дата обращения: 10.08.2022).
22. Joint Statement from the United States and Turkey Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period

Before Pillar 1 Is in Effect,” Nov. 22, 2021. URL: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0500>. (дата обращения: 10.08.2022).

23. Kofler G., Mayr G., Schlager C. Taxation of the Digital Economy: ‘Quick Fixes’ or Long-Term Solution? // European Taxation. 2017. Vol. 57, No. 12. Pp. 523–532.

24. Kofler G., Mayr G., Schlager G., Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures // European Taxation. 2017. Vol. 58. No. 4. Pp. 123–129.

25. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. URL: http://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (дата обращения: 05.06.2022).

26. Piscitelli T., Canen D. Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties // Bulletin for International Taxation. 2018. Vol. 72. P. 72–79.

27. Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD, Paris, 2022. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-aof-pillar-one-july-2022.pdf> (дата обращения: 05.06.2022).

28. Sinnig J. Die steuerrechtlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft – Was passiert in Europa? In: Tagungsband Herbstakademie 2017: Gestaltung digitaler Veränderungsprozesse durch Recht 899 / J. Taeger (ed.), OIWiR. 2018. P. 903–915.

29. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD, 8 October 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (дата обращения: 26.07.2022).

30. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, 2019. URL: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf (дата обращения: 10.08.2022).

31. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update, UN, New York. URL: <https://doi.org/10.18356/cc8f6035-en> (дата обращения: 05.06.2022).

32. US suspends tariffs on French goods in digital tax dispute. URL: <https://www.france24.com/en/live-news/20210107-us-suspends-tariffs-on-french-goods-in-digital-tax-dispute> (дата обращения: 10.08.2022).

Б. Ж. Рахметов,

доктор философии (PhD), ассистент-профессор,
Казахский гуманитарный юридический университет
имени М. С. Нарикбаева

ЦИФРОВАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ КАЗАХСТАНА: РЕГУЛИРОВАНИЕ, РАЗВИТИЕ И ВЫЗОВЫ

Аннотация. В статье проанализированы нормативно-правовые акты Республики Казахстан, регулирующие цифровую отрасль и определяющие основные направления цифровой трансформации и внедрения современных технологий в производственные процессы. Особое внимание уделено государственным проектам, использующим цифровые технологии, такие как анализ больших данных